Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale„ n. 289 del 12 dicembre 1994 - Serie generale

Spedizione in abbonamento postale (50%) - Roma

PARTE PRIMA **Roma - Lunedì, 12 dicembre 1994** SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00100 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 158

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 27 ottobre 1994, n. **181/E.**

Decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, concernente «Disposizioni tributarie urgenti per accelerare la ripresa dell'economia e dell'occupazione nonché per ridurre gli adempimenti a carico del contribuente».

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 27 ottobre 1994, n. **181/E.**

Decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, concernente «Disposizioni tributarie urgenti per accelerare la ripresa dell'economia e dell'occupazione nonché per ridurre gli adempimenti a carico del contribuente».

Alle Direzioni Regionali delle Entrate

Alle Direzioni delle Entrate per le Provincie autonome di Trento e Bolzano

Agli Uffici distrettuali delle imposte dirette

Agli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto

Ai Centri di Servizio delle imposte dirette

e, per conoscenza,

Al Servizio Centrale degli Ispettori Tributari

Alle Direzioni provinciali del tesoro

Alle Ragionerie Provinciali dello Stato

Al Comando Generale della Guardia di Finanza

PREMESSA

Il decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, pubblicato nella G.U. n. 135 dell'11 giugno 1994, in vigore dal 12 giugno 1994 (giorno successivo a quello della sua pubblicazione), convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, pubblicata nella G.U. n. 186 del 10 agosto 1994, introduce una serie di misure tendenti a favorire l'inizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, l'assunzione di personale, nonchè gli investimenti in capitale produttivo mediante la detassazione del reddito di impresa reinvestito.

E', altresì, prevista la soppressione di adempimenti contabili che arrecavano pregiudizio ai contribuenti senza nel contempo essere strettamente necessari ai fini dell'attività accertatrice, nonché la semplificazione di taluni adempimenti e la riduzione di sanzioni per irregolarità formali.

In particolare, negli articoli 1 e 2 del provvedimento sono previsti incentivi tendenti a favorire l'occupazione nell'ambito del lavoro autonomo e di quello dipendente.

Si tratta di provvedimenti congiuntamente mirati a ridurre l'onere fiscale, sostanziale e formale, gravante sui nuovi lavoratori autonomi, nonché il costo sostenuto dai datori di lavoro per i lavoratori dipendenti neo-assunti.

L'articolo 3 prevede la detassazione del reddito di impresa reinvestito. Il beneficio, limitato ai costi sostenuti per investimenti nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento e nel successivo, è riconosciuto ai soggetti che esercitano attività di impresa, diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, indipendentemente dalla natura giuridica degli stessi.

Gli articoli 4 e 5 prevedono misure volte ad orientare il risparmio verso le imprese e ad aumentare la dimensione e la efficienza dei mercati azionari attraverso la introduzione di una cedolare secca opzionale sui dividendi azionari distribuiti da società quotate in borsa in Italia o negli altri mercati regolamentati italiani ed una riduzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dalle società stesse.

Gli articoli 6 e 7 sono volti a sopprimere l'obbligo della tenuta di talune scritture contabili, a semplificare alcuni adempimenti fiscali e ad attenuare le sanzioni relative ad infrazioni formali commesse nella compilazione della bolla di accompagnamento.

L'articolo 7-bis introduce modifiche al codice civile e ad altre disposizioni in materia di scritture contabili, mentre l'articolo 7-ter disciplina gli effetti delle violazioni degli obblighi, soppressi dagli artt. 6 e 7-bis, commesse anteriormente all'entrata in vigore del decreto-legge in esame.

L'articolo 8, infine, sopprime la tassa di concessione governativa sulle macchine frigorifere e i diritti di verificazione di pesi e misure.

Si ricorda che le modifiche e integrazioni introdotte al testo del decreto-legge n. 357 dalla legge di conversione hanno effetto, ai sensi dell'art. 15, comma 5, della legge 23 agosto 1988, n. 400, dal giorno successivo a quello della pubblicazione della stessa legge di conversione (cioè dall'11 agosto 1994).

Al fine di assicurare l'uniforme applicazione delle disposizioni sopra evidenziate si riporta per ciascun articolo del decreto-legge, il testo del provvedimento, fornendo altresì i principi generali da seguire per l'applicazione della normativa, elaborati tenendo conto dei problemi applicativi evidenziati dagli operatori.

Con la presente circolare l'Amministrazione finanziaria, innovando rispetto al passato, ha affrontato le questioni emergenti dalle disposizioni sopra riportate, sulla base di un'ampia casistica che potrà essere nel prosieguo incrementata in relazione alle ulteriori fattispecie che verranno rappresentate.

1. REGIME FISCALE SOSTITUTIVO PER NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE

1.1. TESTO NORMATIVO

"Art. 1

Regime fiscale sostitutivo per nuove iniziative produttive

1. Il regime fiscale sostitutivo disposto dal presente articolo compete per le iniziative produttive intraprese dai soggetti che:

a) avendo età inferiore a 32 anni presentano per la prima volta la dichiarazione di inizio dell'attività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;

b) fruiscono di trattamento di integrazione salariale, se non in possesso dei requisiti per la pensione di vecchiaia o di anzianità;

c) sono disoccupati ai sensi dell'art. 25, comma 5, lettere a) e b), della legge 23 luglio 1991, n. 223;

d) sono portatori di handicap ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104;

d-bis) iniziano un'attività nel campo dell'efficienza energetica e della promozione di fonti rinnovabili di energia o assimilate di cui alla legge 9 gennaio 1991, n. 9;

d-ter) iniziano un'attività nel settore dell'agricoltura naturale, biologica e biodinamica;

d-quater) iniziano un'attività nel campo della raccolta differenziata e del riciclaggio dei rifiuti;

d-quinquies) iniziano un'attività nel campo del risanamento idrogeologico del territorio o, comunque, per il ripristino ambientale, e nel campo della progettazione di interventi per la riqualificazione, la manutenzione o il restauro dei centri storici cittadini;

d-sexies) iniziano un'attività per la produzione di prodotti ai quali è assegnato il marchio di qualità ecologica di cui al regolamento (CEE) n. 880/92 del Consiglio, del 23 marzo 1992.

2. L'imposta sostitutiva è pari a 2 milioni di lire per l'anno di inizio dell'attività, a 3 milioni di lire per il secondo anno e a 4 milioni di lire per il terzo anno e, se regolarmente versata entro il 5 marzo con le modalità relative all'imposta sul valore aggiunto, sostituisce la tassa di concessione governativa per la partita IVA, l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, l'imposta comunale sugli immobili, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta locale sui redditi, relative all'esercizio di attività commerciali e di arti e professioni, e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in regime fiscale sostitutivo non costituiscono componenti negativi di reddito deducibili per le controparti. Le disposizioni del presente articolo non si applicano se il costo complessivo dei beni materiali strumentali acquisiti, anche in locazione finanziaria, supera, nel corso del triennio di cui al comma 3, il limite di lire 300 milioni, salvo che per le iniziative produttive di cui al comma 1, lettere d-bis), d-ter), d-quater) e d-sexies), per le quali il limite è fissato in lire 500 milioni, ovvero se il volume d'affari annuo supera lire 1.000 milioni; in caso di superamento del limite nel corso dell'anno, il regime fiscale sostitutivo cessa di avere efficacia a partire dalla data in cui è stato superato e per lo stesso anno il contribuente è tenuto alla contabilità semplificata.

3. Possono avvalersi, per una sola volta, del regime fiscale sostitutivo i soggetti di cui al comma 1 che, negli anni 1994, 1995 e 1996, ne fanno richiesta in sede di inizio dell'attività.

3-bis. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano anche alle iniziative produttive intraprese in forma associata ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e alle aziende coniugali non gestite in forma societaria, a condizione che tutti i soggetti appartenenti alle stesse presentino i requisiti

di cui al comma 1. In tal caso l'imposta sostitutiva è dovuta per intero da ciascuna persona fisica partecipante. Le disposizioni del presente articolo non si applicano ai soggetti di cui all'articolo 87 del citato testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

3-ter. I soggetti che si avvalgono del regime di imposta sostitutiva non possono comunque essere considerati a carico agli effetti del comma 4 dell'articolo 12 del citato testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.

3-quater. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano:

a) ai soggetti che esercitano, a qualsiasi titolo, attività produttive già esistenti alla data di entrata in vigore del presente decreto o vi subentrano;

b) alle persone fisiche che, nei sei mesi precedenti la data di entrata in vigore del presente decreto, abbiano partecipato alle forme associate di cui all'articolo 5 del citato testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, nonché alle aziende coniugali non gestite in forma societaria."

"Art. 1-bis

Trattamento di integrazione salariale

1. I soggetti di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), che avviano iniziative produttive ai sensi del medesimo articolo 1, hanno diritto, a richiesta, alla corresponsione anticipata, in un'unica soluzione, ed a valore attuale, del trattamento di integrazione salariale nei limiti e con i criteri definiti con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, da emanare entro il 30 settembre 1994. Agli oneri derivanti dall'attuazione del presente articolo, valutati in lire 500 miliardi per l'anno 1994, si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per il

medesimo anno, all'uopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero del lavoro e della previdenza sociale."

1.2. SOGGETTI INTERESSATI

I soggetti che possono avvalersi del regime fiscale sostitutivo sono le persone fisiche in possesso dei requisiti indicati nel comma 1 dell'articolo in rassegna, le società, le associazioni e le imprese familiari di cui all'articolo 5 del TUIR, nonché le aziende coniugali non gestite in forma societaria, a condizione che tutti i soggetti appartenenti alle stesse possiedano i requisiti indicati nel predetto comma. Sono quindi escluse dall'ambito soggettivo di applicazione della norma le società di capitali e gli enti di ogni tipo.

Nella lettera a) dello stesso comma 1 è previsto che possono fruire del regime fiscale sostitutivo i soggetti di età inferiore a 32 anni che, per la prima volta, presentano la dichiarazione di inizio dell'attività ai fini dell'IVA.

Al riguardo si precisa che devono coesistere i seguenti requisiti:

- non aver compiuto il trentaduesimo anno di età all'atto della presentazione della dichiarazione di inizio dell'attività ai fini dell'IVA;

- non aver mai presentato tale dichiarazione anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto-legge, indipendentemente dall'esercizio di fatto di una precedente attività. Nonostante che la norma faccia esplicito riferimento alla dichiarazione di inizio dell'attività ai fini dell'IVA, deve ritenersi che possano fruire del beneficio anche i contribuenti non obbligati al rispetto degli adempimenti previsti ai fini di tale imposta (come, ad esempio, coloro che effettuano esclusivamente operazioni per le quali non sussiste il requisito della territorialità ai fini dell'IVA) a condizione che non abbiano in

precedenza reso evidente l'esercizio dell'attività attraverso la dichiarazione dei redditi ovvero l'impianto della contabilità.

Per quanto riguarda i disoccupati indicati alla lettera c) del predetto comma 1, si ricorda che rientrano tra tali soggetti:

- i lavoratori iscritti da più di due anni nella prima classe delle liste di collocamento e che risultino non iscritti da almeno tre anni negli elenchi ed albi degli esercenti attività commerciali, degli artigiani e dei coltivatori diretti e agli albi dei liberi professionisti;

- i lavoratori iscritti nella lista di mobilità compilata dall'Ufficio regionale del lavoro e della massima occupazione prevista dall'articolo 6 della legge n. 223 del 1991.

In ordine ai portatori di handicap indicati alla lettera d) del medesimo comma 1, si fa presente che rientrano in tale categoria i soggetti che presentano una minorazione fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, che è causa di difficoltà di apprendimento, di relazione o di integrazione lavorativa e tale da determinare un processo di svantaggio sociale e di emarginazione.

I soggetti di cui alle lettere b), c) e d) del comma 1 devono possedere i requisiti richiesti (quale, ad esempio, la fruizione del trattamento di integrazione salariale o l'iscrizione alle liste di collocamento) il giorno anteriore alla data di presentazione della dichiarazione di inizio dell'attività.

Per i soggetti diversi da quelli della lettera a) la norma agevolativa si applica indipendentemente dalla sussistenza del requisito del limite di età e, salvo quanto verrà precisato al paragrafo 1.4., a prescindere dall'aver in precedenza presentato o meno la dichiarazione di inizio dell'attività ai fini dell'IVA.

In presenza dei requisiti previsti dall'art. 1 possono optare per il regime fiscale sostitutivo anche coloro che, precedentemente

all'inizio dell'attività, abbiano svolto la medesima attività in qualità di lavoratori dipendenti.

1.2.1. SOGGETTI CHE SVOLGONO L'ATTIVITÀ IN SETTORI VOLTI ALLA TUTELA DELL'ECOSISTEMA

In sede di conversione in legge è stata introdotta la possibilità di avvalersi del regime fiscale sostitutivo per i contribuenti che iniziano l'attività nei settori indicati alle lettere da d-bis) a d-sexies) del comma 1 caratterizzati dallo svolgimento di attività indirizzate a promuovere la tutela del sistema ecologico. Tale possibilità è riconosciuta indipendentemente dal possesso dei requisiti soggettivi previsti nelle altre lettere dello stesso comma 1.

I soggetti di cui alle predette lettere da d-bis) a d-sexies) non possono esercitare l'opzione per il regime fiscale sostitutivo qualora intraprendano anche l'esercizio di attività diverse da quelle ivi menzionate. Nel caso in cui tali diverse attività siano intraprese in data successiva a quella in cui è stata esercitata l'opzione, il contribuente perde il diritto a fruire del regime fiscale sostitutivo a partire dalla data in cui esse hanno avuto inizio; in tal caso valgono le precisazioni fornite al punto 1.12. con riferimento all'ipotesi di superamento del costo dei beni materiali strumentali ovvero del volume di affari fissati per fruire del regime fiscale sostitutivo.

Sono di seguito forniti chiarimenti in ordine all'individuazione di talune delle menzionate attività, sulla base degli elementi sinora forniti dalle Amministrazioni competenti.

1.2.1.1. ATTIVITÀ SVOLTA NEL CAMPO DELLA PROMOZIONE DI FONTI RINNOVABILI DI ENERGIA ED IN QUELLO DELLA EFFICIENZA ENERGETICA

In ordine alla individuazione dei settori agevolati previsti dalla lettera d-bis) si precisa che sono considerate fonti rinnovabili di energia: il sole, il vento, l'energia idraulica, le risorse geotermiche, le maree, il moto ondoso, la trasformazione di rifiuti organici ed inorganici o di prodotti vegetali, nonché la gassificazione di reflui,

celle e combustibili. In base alla deliberazione CIP n.6 del 1992 sono, invece, considerate fonti assimilate a quelle rinnovabili (in presenza delle condizioni ivi previste): la produzione combinata di energia elettrica o meccanica e di calore, l'utilizzo del calore di risulta, di fumi di scarico o di altre forme di energia recuperabile in processi ed impianti, l'utilizzo energetico di scorte di lavorazione e l'utilizzo di fonti fossili prodotte esclusivamente da giacimenti minori isolati.

Possono essere considerate attività di promozione delle predette fonti rinnovabili di energia o assimilate tutte le attività di sfruttamento energetico di queste fonti, nonché di produzione, progettazione, fornitura, installazione, manutenzione ed esercizio dei relativi impianti come, ad esempio, le attività di progettazione, consulenza e diagnostica fornite ai Comuni per lo sfruttamento dei rifiuti solidi urbani.

Nella lettera d-bis) sono menzionate anche le attività svolte nel campo dell'efficienza energetica ossia quelle dirette all'uso ottimale di fonti ed impianti di energia di tipo convenzionale o alla esecuzione accurata di usuali attività di servizio quali la gestione e la manutenzione di impianti di riscaldamento, quali, ad esempio:

- l'attività di controllo per conto degli enti locali del rendimento e della avvenuta manutenzione degli impianti termici per uso civile prevista dalla legge n. 10 del 1991 e dal DPR n. 412 del 1993;

- l'attività di manutenzione periodica delle caldaie e caldaiette con misurazione di parametri di efficienza;

- l'attività di terzo responsabile degli impianti termici individuata in base al DPR n. 412 del 1993;

- l'attività di raccolta e distribuzione delle biomasse agricole e forestali.

1.2.1.2. ATTIVITA' SVOLTA NEL CAMPO DELL'AGRICOLTURA NATURALE, BIOLOGICA E BIODINAMICA

Per l'individuazione dei settori agevolati previsti dalla lettera d-ter) si precisa che va considerata:

- agricoltura naturale: la coltivazione dei fondi senza utilizzazione di concimi chimici, né composti, né altri prodotti chimici;
- agricoltura biologica: l'adozione di metodi di produzione biologica dei prodotti agricoli, nonché di preparazione e commercializzazione degli stessi da parte dell'aziende produttrici, riconosciute idonee ai sensi dell'art. 4 del Regolamento (CEE) n. 2092/91 del 24.6.1991;
- agricoltura biodinamica: l'utilizzazione di preparati, all'interno dell'azienda, che favoriscono la decomposizione dei concimi organici e ne aumentano il valore fertilizzante.

Naturalmente il regime fiscale sostitutivo può trovare applicazione, soltanto se le menzionate attività sono produttive di reddito d'impresa ai sensi dell'art. 51 del TUIR; in tal caso resta comunque fermo l'obbligo di dichiarare il reddito dominicale e quello agrario.

1.2.1.3. ATTIVITA' SVOLTA NEL CAMPO DEL RISANAMENTO IDROGEOLOGICO DEL TERRITORIO

Per risanamento idrogeologico del territorio di cui alla lettera d-quinquies) si intende l'insieme delle attività tecniche volte a contrastare il dissesto idrogeologico che è causato dai seguenti fenomeni che colpiscono e danneggiano le attività umane, il territorio e l'ambiente:

a) l'erosione accelerata del suolo, fino a fenomeni di estremo degrado come i calanchi e le frane;
b) l'erosione e conseguente arretramento dei litorali;

c) la subsidenza (abbassamento del suolo) che è quasi sempre indotta dall'uomo;
d) le valanghe;
e) le alluvioni.

Possono pertanto essere comprese fra le attività di risanamento idrogeologico :

1) gli interventi di sistemazione dei terreni soggetti ad erosione accelerata, come la bonifica dei terreni franosi con metodi intensivi (ingegneristici) quali, ad esempio, l'elettrosmosi per drenare terreni argillosi, le opere di drenaggio di acque superficiali e sotterranee, la costruzione di muri di sostegno, le c.d. "chiodature" ecc.;

2) le sistemazioni idraulico-forestali, intese sia come opere di regimazione dei torrenti che come opere estensive sui versanti, quali rimboschimenti, inerbimenti, graticciate e simili, nonché gli interventi di "ingegneria naturalistica", rivolti prevalentemente alla sistemazione di terreni dissestati mediante opere c.d. "vive" o "in verde", senza cioè il ricorso a materiali inerti; nel caso di corsi d'acqua già sottoposti a interventi di regimazione "pesanti" risultati controproducenti, interventi correttivi c.d. di "rinaturalizzazione dei fiumi";

3) gli interventi destinati a contrastare l'erosione dei litorali (arenili), ed in particolare i ripascimenti artificiali, le barriere frangiflutti, le barriere soffolte;

4) gli interventi per contrastare la subsidenza, quali ad esempio, l'immissione di acqua nel sottosuolo al fine di recuperare la pressione piezometrica di acquiferi troppo sfruttati (la c.d. "ricarica artificiale delle falde idriche");

5) le opere per contrastare le valanghe, del tutto simili a quelle usate per la lotta all'erosione del suolo;

6) gli interventi per prevenire le alluvioni (opere di sistemazione idraulica) quali le arginature dei corsi d'acqua, e/o opere trasversali quali briglie, traverse e soglie. Al riguardo si fa presente che attualmente le tipologie di opere ritenute più idonee alla prevenzione dalle inondazioni sono i c.d. "bacini di laminazione delle piene", ed in particolare le "casse di espansione", opere queste ultime in linea con le esigenze di tutela ambientale in quanto abbinabili, ad esempio, alla realizzazione di parchi fluviali.

Le predette tipologie di interventi vanno prescelte e calibrate solo a seguito di indagini preventive geologico applicative e di geologia ambientale.

1.2.1.4. ATTIVITA' SVOLTE NEL SETTORE DEL RIPRISTINO AMBIENTALE

Nell'ambito delle attività volte al ripristino ambientale di cui alla lettera d-quinquies) si possono enumerare le seguenti:

- recupero ambientale di cave dismesse secondo le previsioni delle varie leggi regionali in materia di attività estrattive;
- disinquinamento degli acquiferi sotterranei, attraverso tecniche di drenaggio e tecniche di alimentazione mediante l'uso di pozzi idonei a tali operazioni;
- disinquinamento del suolo attraverso tecniche varie, quali l'asportazione del suolo inquinato, il trattamento chimico-fisico-biologico ecc.;
- bonifica di siti contaminati, quali ad esempio, discariche di rifiuti urbani ed industriali, attraverso tecniche analoghe a quelle utilizzate nei casi precedenti;
- recupero di tratti fluviali già soggetti ad opere di canalizzazione, attraverso interventi idraulici mirati all'ampliamento delle fasce di "divagazione" delle acque ed interventi di rinaturalizzazione;
- lavori di forestazione, anche a fini produttivi;
- lavori di manutenzione forestale quali, ad esempio, gli sfogli, i diradamenti, la lotta antiparassitaria e la pulizia del sottobosco;

- interventi di carattere nazionale, regionale e locale per la prevenzione degli incendi boschivi e la difesa degli stessi.

1.2.1.5. ATTIVITA' SVOLTE NELL'AMBITO DELLA PROGETTAZIONE DI INTERVENTI PER LA RIQUALIFICAZIONE, LA MANUTENZIONE ED IL RESTAURO DEI CENTRI STORICI.

Tra le predette attività indicate alla lettera d-quinquies), rientrano anche quelle volte all'adeguamento ed al miglioramento antisismico delle strutture previsto dal punto C.9 del decreto ministeriale 26 gennaio 1986 effettuate in occasione di più generali programmi di recupero dei centri storici.

1.3. SVOLGIMENTO DI PRECEDENTI ATTIVITÀ IN SOCIETÀ O ASSOCIAZIONI DI CUI ALL'ARTICOLO 5 DEL TUIR, IN IMPRESE FAMILIARI E IN AZIENDE CONIUGALI

La lettera b) del comma 3-quater prevede che il regime sostitutivo non si applica alle persone fisiche che nei sei mesi antecedenti la data del 12 giugno 1994 abbiano partecipato in qualità di soci, associati, collaboratori familiari o coniuge (anche per un periodo inferiore a tale arco temporale) alle società, alle associazioni o alle imprese di cui all'art. 5 del TUIR, ovvero alle aziende coniugali non gestite in forma societaria.

Tuttavia si ritiene che tale preclusione sia relativa ai soli soggetti di cui alla lettera a) del comma 1, poiché solo per essi è richiesto che, anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto-legge (12 giugno 1994), non sia mai stata presentata la dichiarazione di inizio di attività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Tale previsione, di carattere antielusivo, è stata introdotta in sede di conversione del decreto-legge; tuttavia il legislatore ha inteso attribuire efficacia retroattiva alle integrazioni del testo originario intervenute in sede di conversione in legge, avendo fatto esplicito riferimento alla situazione esistente alla data di entrata in vigore del decreto-legge.

1.4. ATTIVITÀ PRODUTTIVE GIÀ ESISTENTI

In base alla lettera a) del comma 3-quater il regime sostitutivo non si rende applicabile ai soggetti che esercitano, a qualsiasi titolo, attività produttive già esistenti alla data del 12 giugno 1994 o vi subentrano.

Non possono pertanto optare per il regime fiscale sostitutivo i contribuenti indicati alle lettere da b) a d-sexies) che dopo il 12 giugno 1994 inizino la medesima attività già esercitata alla predetta data o i soggetti (compresi quelli di cui alla lettera a)) che intraprendano attività già svolte da altri contribuenti, in conseguenza, ad esempio, di cessioni, conferimenti ed affitti di azienda ovvero di fusioni e scissioni. Tale previsione, di carattere antielusivo, è stata introdotta in sede di conversione del decreto-legge; tuttavia il legislatore ha inteso attribuire efficacia retroattiva alle integrazioni del testo originario intervenute in sede di conversione in legge, avendo fatto esplicito riferimento alle attività produttive già esistenti alla data di entrata in vigore del decreto-legge.

1.5. SCELTA DEL REGIME FISCALE SOSTITUTIVO

Possono fruire del regime fiscale sostitutivo i soggetti in possesso dei requisiti previsti che ne fanno richiesta in sede di inizio dell'attività.

La norma non fa esplicito riferimento alla dichiarazione di inizio dell'attività da presentare ai fini dell'IVA, in quanto vi sono contribuenti non obbligati al rispetto degli adempimenti previsti ai fini di detta imposta. I contribuenti soggetti all'IVA devono effettuare l'opzione per il regime fiscale sostitutivo nella dichiarazione di inizio attività prevista per tale imposta. A tal fine è in corso di approvazione la nuova modulistica, predisposta tenendo conto della normativa in esame.

Coloro che presentano la dichiarazione di inizio dell'attività prima che siano disponibili i nuovi moduli, debbono effettuare l'opzione nei modelli attualmente in uso (Mod. IVA AA9/5 e AA7/5) manifestando nel quadro H la volontà di avvalersi del regime sostitutivo, senza compilare, ovviamente, il quadro I riservato all'annotazione degli estremi del versamento della tassa di concessione governativa in quanto esonerati.

I contribuenti che non sono, invece, soggetti all'IVA, debbono comunicare di volersi avvalere del regime agevolativo a mezzo lettera raccomandata da inviare, entro 30 giorni dall'inizio dell'attività, all'ufficio IVA della provincia nella quale gli stessi hanno il loro domicilio fiscale.

Da tale comunicazione devono risultare:

a) gli elementi identificativi del contribuente (cognome, nome, codice fiscale, residenza, domicilio fiscale e, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, natura giuridica, denominazione della associazione o società, ragione sociale e sede);
b) gli elementi relativi all'eventuale rappresentante;
c) il tipo e l'oggetto dell'attività esercitata;
d) il luogo o i luoghi in cui l'attività è esercitata.

1.6. AMBITO TEMPORALE DI EFFICACIA E REVOCA DELL'OPZIONE

Il comma 3 prevede l'applicabilità del regime sostitutivo per i soggetti che, nel corso del triennio 1994-96, chiedono di avvalersene in sede di inizio dell'attività. Tale opzione è valida per l'anno di inizio dell'attività e per i due successivi, indipendentemente dall'anno in cui l'attività sia iniziata nell'ambito del triennio (ad esempio, se l'attività ha inizio nel 1994 il regime cessa nel 1996; se ha inizio nel 1996, il regime cessa nel 1998). Poiché si può fruire di tale regime sostitutivo una sola volta nel corso del triennio, qualora, durante detto periodo, cessi l'attività e ne venga intrapresa una nuova, non si ha più diritto all'agevolazione.

La disposizione in esame non stabilisce la irrevocabilità dell'opzione e, quindi, è possibile revocarla. La rinuncia al beneficio deve essere comunicata all'ufficio IVA nella dichiarazione annuale presentata ai fini di tale imposta, in analogia a quanto solitamente previsto per la revoca delle opzioni. La revoca ha effetto dall'anno in cui viene comunicata.

I soggetti non obbligati al rispetto degli adempimenti previsti ai fini dell'IVA devono, invece, comunicare la rinuncia mediante lettera raccomandata da inviare, entro il 15 marzo dell'anno a partire dal quale ha effetto la revoca, all'ufficio IVA della provincia nella quale gli stessi hanno il domicilio fiscale.

1.7. EFFETTI DELL'OPZIONE PER IL REGIME FISCALE SOSTITUTIVO

I soggetti che scelgono di avvalersi del regime sostitutivo sono esonerati, oltre che dal pagamento dei tributi elencati nel comma 2 dell'articolo in rassegna, anche dagli adempimenti contabili (quali la tenuta del libro giornale, del libro degli inventari, del registro dei beni ammortizzabili, etc.) e dagli altri adempimenti previsti dalle singole leggi di imposta (quale, ad esempio, la dichiarazione relativamente ai redditi di impresa e di lavoro autonomo). Ciò in quanto detti adempimenti risultano del tutto irrilevanti e superflui, considerato che l'imposizione avviene in base ad un regime fiscale sostitutivo che prescinde dalla determinazione analitica del reddito.

Resta, invece, fermo l'obbligo di osservare tutti gli adempimenti, tra cui quelli contabili, previsti ai fini dell'IVA, nonchè di effettuare i relativi versamenti, ivi compreso quello da eseguirsi in sede di dichiarazione annuale con separata delega, diversa da quella utilizzata per il versamento dell'imposta sostitutiva.

Restano, ugualmente, fermi gli obblighi fiscali di tali contribuenti come sostituti di imposta, quali la effettuazione delle ritenute, la tenuta delle scritture di cui all'articolo 21 del D.P.R. n.

600 del 1973 (nel testo risultante dopo le modifiche apportate con lo stesso decreto-legge n.357 del 1994), nonché la presentazione del modello 770.

Il comma 3-ter dell'articolo in esame stabilisce che i soggetti che si avvalgono del regime sostitutivo non possono comunque essere considerati fiscalmente a carico; conseguentemente per essi non spettano le detrazioni per carichi di famiglia.

Si rileva, altresì, che il reddito di impresa e quello di lavoro autonomo dei soggetti interessati non concorrono a formare il reddito complessivo e, conseguentemente, detti redditi sono irrilevanti ai fini del contributo al Servizio Sanitario Nazionale.

1.8. INDEDUCIBILITÀ' DEI CORRISPETTIVI PER I CESSIONARI E I COMMITTENTI

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in regime fiscale sostitutivo non costituiscono componenti negativi di reddito deducibili ai fini della determinazione del reddito dei cessionari o committenti.

Al fine di impedire la deducibilità dei menzionati componenti negativi di reddito, i soggetti che cedono i beni o prestano i servizi devono annotare, nella fattura o in altro documento comprovante l'effettuazione dell'operazione, che il corrispettivo ivi indicato non è deducibile per il cessionario o il committente. Nei confronti dei contribuenti in regime fiscale sostitutivo che non effettuano la predetta annotazione è applicabile la pena pecuniaria da lire 300.000 a lire 3 milioni di cui all'articolo 53, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Limitatamente alle operazioni già effettuate l'indeducibilità permane anche nel caso in cui venga successivamente superato nel corso del triennio il limite di 300 milioni del costo dei beni materiali strumentali acquisiti (500 milioni per le iniziative produttive di cui al comma 1, lettere d-bis), d-ter), d-quater) e d-sexies)) ovvero se il volume d'affari annuo superi un miliardo di lire e cessi quindi di

avere efficacia il regime sostitutivo. In tal caso saranno deducibili le spese relative alle cessioni di beni e prestazioni di servizi sostenute dai committenti o dai cessionari successivamente al verificarsi di detti eventi.

Resta ferma la deducibilità e la detraibilità, ai sensi degli articoli 10 e 13-bis del TUIR, delle spese sostenute per gli oneri ivi previsti (ad es. spese mediche), nonchè, ovviamente, la detrazione dell'IVA evidenziata nelle fatture emesse nei confronti dei soggetti passivi di detta imposta.

1.9. BENI AMMORTIZZABILI

I contribuenti che si avvalgono del regime fiscale sostitutivo non possono effettuare ammortamenti per tutti i periodi di imposta per i quali è applicabile il regime fiscale sostitutivo, in quanto non determinano il reddito di impresa o di lavoro autonomo in base alla contrapposizione dei componenti positivi e negativi di reddito. A partire dal primo periodo d'imposta in cui cessa di avere efficacia il regime fiscale sostitutivo gli ammortamenti dei beni strumentali potranno essere effettuati secondo le regole ordinarie. Le quote di ammortamento maturate nei precedenti periodi di imposta calcolate applicando i criteri di cui all'articolo 67, commi 1 e 2 del TUIR, si considerano dedotte ai fini fiscali.

I contribuenti che acquistano beni ammortizzabili da soggetti che fruiscono del regime fiscale sostitutivo non possono effettuare alcun ammortamento per tali beni per tutto il periodo in cui il cedente è in regime sostitutivo.

Per i periodi di imposta successivi il cessionario avrà diritto a fruire della deduzione delle quote di ammortamento residue, atteso che la disposizione in esame prevede espressamente che non sono deducibili i "componenti negativi di reddito" afferenti alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi. La locuzione "componenti negativi di reddito" lascia intendere chiaramente che il legislatore non ha voluto rendere indeducibile l'intero ammontare delle spese

sostenute per tali beni, bensì la parte di esso che in ciascun periodo d'imposta avrebbe dato luogo a componenti negativi da portare in diminuzione in sede di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Per consentire la deduzione delle quote di ammortamento residuo il cedente dovrà comunicare al cessionario per quali periodi d'imposta si avvale del regime sostitutivo, avendo cura di comunicare eventuali variazioni.

1.10. RITENUTE ALLA FONTE SUI REDDITI CHE FORMANO OGGETTO DEL REGIME SOSTITUTIVO

Poiché i contribuenti che fruiscono del regime sostitutivo non dichiarano il reddito d'impresa o di lavoro autonomo effettivamente prodotto, né, di conseguenza, i componenti positivi e negativi che concorrono a formarlo, i sostituti d'imposta che corrispondono a tali soggetti compensi, provvigioni ed altri proventi non devono operare, all'atto del pagamento, le ritenute alla fonte. A tal fine, i contribuenti interessati devono rilasciare al sostituto d'imposta un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che gli stessi fruiscono del regime sostitutivo; in caso di superamento nel corso dell'anno del limite di 300 milioni del costo dei beni materiali strumentali (o di 500 milioni per le iniziative produttive di cui al comma 1, lettere d-bis), d-ter), d-quater) e d-sexies)) ovvero se il volume d'affari annuo supera un miliardo di lire, gli interessati devono tempestivamente comunicare ai detti sostituti la perdita del diritto a fruire del regime sostitutivo. Analoga comunicazione deve essere effettuata in caso di revoca dell'opzione per il regime stesso.

La perdita del diritto a fruire del predetto regime, peraltro, non determina per i sostituti d'imposta l'obbligo di effettuare le ritenute non operate in vigenza del regime fiscale sostitutivo.

Al riguardo si precisa che ai contribuenti in esame si applicano comunque le ritenute sui redditi di capitale in quanto, in assenza dell'obbligo di tenuta della contabilità, prevista ai fini delle imposte

sui redditi, gli stessi non possono essere considerati inerenti all'esercizio dell'attività commerciale o di lavoro autonomo.

1.11. COSTO DEI BENI MATERIALI STRUMENTALI E VOLUME DI AFFARI: LIMITI PER FRUIRE DEL REGIME SOSTITUTIVO

Come già precisato il regime fiscale sostitutivo non si applica se il costo complessivo dei beni materiali strumentali acquisiti nel corso del triennio supera il limite di lire 300 milioni. Tale limite è aumentato a 500 milioni di lire per le attività produttive di cui al comma 1, lettere d-bis), d-ter), d-quater) e d-sexies).

Al riguardo occorre fare riferimento al costo complessivo che l'imprenditore o il lavoratore autonomo sostiene per l'acquisto dei beni materiali strumentali ammortizzabili di cui agli articoli 50 e 67 del TUIR (compresi quelli di costo unitario non superiore ad un milione di lire e quelli facenti parte dell'azienda acquisita in affitto o in usufrutto). Ai fini della verifica del superamento del limite non si tiene conto del costo dei beni già ceduti.

Si fa presente che il bene si considera acquisito alla data in cui viene consegnato o spedito (ovvero, per gli immobili, a quella in cui è stato stipulato l'atto) indipendentemente dalle risultanze delle scritture previste ai fini dell'IVA.

Sono irrilevanti, ai fini del calcolo del limite in esame, i beni immateriali.

Tra i beni materiali vanno compresi anche quelli provenienti dal patrimonio personale; in tal caso si dovrà fare riferimento al momento in cui si verifica l'estromissione dal patrimonio personale.

Ai fini della valutazione del costo dei beni strumentali valgono, per gli esercenti imprese commerciali, i criteri stabiliti nel comma 1 dell'articolo 76 del TUIR, ovvero, per i beni provenienti dal patrimonio personale, quelli di cui al D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689.

Nella quantificazione del costo complessivo dei beni strumentali va considerato anche quello relativo ai beni acquisiti in locazione finanziaria, per i quali occorre fare riferimento al costo sostenuto dalla società concedente. Non assumono, invece, rilievo i beni detenuti in locazione semplice o in comodato.

Non si può esercitare l'opzione per il regime sostitutivo se già alla data di inizio dell'attività il costo complessivo dei beni strumentali sia superiore ai predetti limiti.

Il regime fiscale sostitutivo cessa anche qualora il volume di affari annuo, ai fini dell'IVA, superi un miliardo di lire.

1.12. SUPERAMENTO DEL LIMITE DEL COSTO DEI BENI MATERIALI STRUMENTALI OVVERO DEL VOLUME D'AFFARI ANNUO

A) Effetti sugli adempimenti contabili

Qualora i limiti evidenziati nel punto 1.11. vengano superati, il regime fiscale sostitutivo cessa di avere efficacia dalla data in cui anche uno solo di essi è superato e dalla medesima data si rende operante l'obbligo della tenuta della contabilità semplificata. Pertanto, le operazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, effettuate a partire da tale data, devono essere annotate nel termine di sessanta giorni dalla loro effettuazione, mentre quelle effettuate dall'inizio dell'attività fino alla data del superamento devono essere annotate entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (qualora le medesime operazioni non risultino già registrate ai fini dell'IVA).

E' appena il caso di precisare che i soggetti non obbligati alla tenuta dei registri IVA devono effettuare le annotazioni predette negli appositi registri previsti dagli articoli 18 e 19 del D.P.R. n. 600 del 1973.

B) Effetti sul versamento dei tributi

In caso di superamento dei limiti nel corso dell'anno l'imposta sostitutiva relativa allo stesso anno non è dovuta e il contribuente deve invece versare:

a) le imposte sui redditi e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese entro l'ordinario termine per il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi relativa all'anno nel corso del quale il limite è stato superato;

b) l'ICI sugli immobili relativi all'impresa e all'esercizio dell'arte o professione concernente i mesi o frazioni di essi anteriori alla data di superamento del limite, entro il primo termine utile per il versamento. Si precisa che gli immobili per i quali il soggetto interessato non abbia versato l'ICI, in quanto assorbita dall'imposta sostitutiva, sono considerati relativi all'impresa, ai sensi dell'articolo 77 del TUIR;

c) l'ICIAP entro il primo termine di versamento utile;

d) la tassa di concessione governativa per la partita IVA relativa all'anno nel corso del quale il limite è stato superato entro il 5 marzo dell'anno successivo, contestualmente a quella relativa a tale ultimo anno;

e) la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche - TOSAP - entro il 31 dicembre dell'anno durante il quale è stato superato il detto limite.

1.13. PASSAGGIO DAL REGIME SOSTITUTIVO A QUELLO DI DETERMINAZIONE ANALITICA DEL REDDITO

In caso di revoca dell'opzione per il regime sostitutivo ai fini della tenuta della contabilità da parte dei soggetti esercenti attività commerciali, si rendono applicabili i criteri previsti dall'articolo 18, settimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Di conseguenza, qualora il contribuente ritenga di conseguire ricavi

per un ammontare, ragguagliato ad anno, non superiore ai limiti indicati nel primo comma dello stesso articolo, può, per l'anno a partire dal quale ha effetto la revoca, tenere la contabilità semplificata.

Nel passaggio dal regime fiscale sostitutivo in commento a quello di contabilità semplificata (ovvero, in caso di revoca dell'opzione, anche a quello di contabilità ordinaria) occorrerà assumere, ai fini della determinazione del reddito, i componenti positivi e negativi secondo gli ordinari criteri di imputazione temporale (cassa o competenza).

1.14. INIZIO DI ATTIVITÀ NEL CORSO DELL'ANNO

Qualora l'attività venga iniziata nel corso dell'anno non è consentito effettuare il ragguaglio dell'importo di lire 2.000.000 previsto per l'anno di inizio di attività.

1.15. VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Per le società, le associazioni e le imprese familiari di cui all'art. 5 del TUIR nonché per le aziende coniugali non gestite in forma societaria, l'imposta sostitutiva è dovuta per intero da ciascuna persona fisica partecipante; il relativo versamento deve essere effettuato cumulativamente dalla società o associazione ovvero dal titolare dell'impresa familiare o dal coniuge.

Il codice tributo da utilizzare per effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva è il 4357. Tale imposta sostitutiva affluisce sul conto fiscale.

1.16. EFFETTI DEL MANCATO VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Qualora l'imposta sostitutiva non venga versata entro il 5 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, il regime fiscale sostitutivo perde efficacia fin dall'inizio del periodo d'imposta per il quale il versamento non è regolarmente eseguito e si rendono

applicabili le sanzioni conseguenti all'inosservanza degli adempimenti previsti dalle singole leggi di imposta se gli stessi non sono stati regolarmente osservati.

1.17. CORRESPONSIONE ANTICIPATA DEL TRATTAMENTO DI INTEGRAZIONE SALARIALE

Al fine di consentire un più agevole accesso alle nuove iniziative produttive, i soggetti che fruiscono di trattamento di integrazione salariale e non sono in possesso dei requisiti per la pensione di vecchiaia o di anzianità e che avviano iniziative produttive ai sensi dell'articolo 1 del provvedimento in esame hanno diritto, se ne fanno richiesta, alla corresponsione anticipata, in un'unica soluzione ed a valore attuale, del trattamento di integrazione salariale nei limiti e con i criteri definiti con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale.

2. CREDITO D'IMPOSTA PER I DATORI DI LAVORO CHE INCREMENTANO LA BASE OCCUPAZIONALE (PREMIO DI ASSUNZIONE)

2.1. TESTO NORMATIVO

"Art. 2

Premio di assunzione

1. *Alle società ed enti privati, alle imprese e agli esercenti arti e professioni che incrementano la base occupazionale dei dipendenti con contratto a tempo indeterminato assumendo, nel periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e nei due successivi, soggetti al primo impiego ovvero appartenenti alle categorie di cui all'articolo 1, comma 1, lettere b), c) e d), compete per tali periodi un credito d'imposta che non concorre alla formazione del reddito imponibile e vale ai fini del versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui*

redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute alla fonte operate. L'incremento della base occupazionale deve essere considerato al netto delle diminuzioni occupazionali in società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

1-bis. Concorrono a formare la base occupazionale di cui al comma 1 anche i lavoratori collocati in cassa integrazione o in mobilità, gli apprendisti e i lavoratori assunti con contratto di formazione e lavoro.

2. Il credito d'imposta è pari al 25 per cento dei redditi di lavoro dipendente corrisposti ai soggetti di cui al comma 1 assunti in aumento rispetto alla base occupazionale in essere alla data di entrata in vigore del presente decreto e spetta limitatamente ai periodi retributivi in relazione ai quali tale incremento occupazionale si verifichi. Al calcolo non concorre la parte di reddito, ragguagliato al periodo di lavoro nell'anno, che eccede 30 milioni di lire per dipendente. Il credito d'imposta, ferme restando le condizioni previste dal presente articolo, spetta anche sui redditi di lavoro dipendente, prestato all'estero, esclusi dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, purché i soggetti siano residenti nel territorio dello Stato.

3. Il credito d'imposta compete per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e per i due periodi successivi. Il credito d'imposta che compete ai soli fini del versamento delle imposte di cui al comma 1 non è rimborsabile; esso non limita, tuttavia, il diritto al rimborso di imposte ad altro titolo spettante.

3-bis. Il credito d'imposta non utilizzato alla data del 31 dicembre 1996 può essere utilizzato in diminuzione dei versamenti di ritenute e dei pagamenti di imposte successivi a tale data.

3-ter. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 non si applicano per le assunzioni dei soggetti che siano stati posti dal precedente datore di lavoro

nella situazione prevista alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 1 al fine di consentire a chi effettua l'assunzione di fruire del credito d'imposta.

3- quater. Il credito di imposta non spetta nel caso di inosservanza delle disposizioni contrattuali in materia di trattamento economico dei soggetti assunti.".

2.2. SOGGETTI INTERESSATI

Ai datori di lavoro che incrementano la base occupazionale spetta un credito di imposta pari al 25 per cento dei redditi di lavoro dipendente corrisposti ai soggetti assunti in aumento rispetto alla base occupazionale in essere alla data del 12 giugno 1994. Le società, le associazioni e gli enti (commerciali e non commerciali) non esistenti alla predetta data e le persone fisiche che alla data stessa non esercitavano attività d'impresa o arti e professioni non possono fruire del credito d'imposta, atteso che per essi non sussisteva la base occupazionale su cui parametrare l'incremento. Qualora, invece, alla stessa data i soggetti interessati esercitavano l'attività senza l'impiego di lavoratori dipendenti, la base occupazionale da assumere ai fini del calcolo del credito d'imposta è da considerare pari a zero.

Possono fruire del credito di imposta i datori di lavoro che rivestono la qualità di sostituti di imposta ai sensi dell'articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Considerato che la norma fa riferimento ai soli enti privati, il premio di assunzione non spetta alle Amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, alle Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato e della Corte Costituzionale,

nonché agli Enti pubblici. Il premio di assunzione spetta alle società di capitali anche quando tali Amministrazioni ed Enti ne detengano la partecipazione di maggioranza.

2. 3. CONDIZIONI PER FRUIRE DEL CREDITO DI IMPOSTA

Il credito d'imposta spetta ai contribuenti che incrementano la base occupazionale esistente al 12 giugno 1994 assumendo, con contratti di lavoro dipendente a tempo indeterminato, lavoratori in possesso dei requisiti indicati nel comma 1.

Relativamente ai lavoratori disoccupati ed ai portatori di handicap richiamati dal comma 1 si rinvia a quanto precisato nel punto 1.2..

Per quanto riguarda, invece, i lavoratori al primo impiego, si fa presente che possono rientrare in tale categoria solo coloro che in precedenza non hanno intrattenuto rapporti di lavoro dipendente.

Il possesso, da parte di neo-assunti, dei requisiti previsti dalla norma deve risultare da apposita autocertificazione rilasciata dagli stessi al datore di lavoro.

Ai fini della determinazione della consistenza della base occupazionale esistente alla data del 12 giugno 1994 occorre far riferimento al numero complessivo dei lavoratori indicati nei commi 1 e 1-bis e cioè:

- dei dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato assunti sia a tempo pieno che a tempo parziale;
- dei lavoratori collocati in cassa integrazione che ancora fruiscono del relativo trattamento;
- dei lavoratori collocati in mobilità;
- degli apprendisti;
- dei lavoratori assunti con contratto di formazione-lavoro.

Per l'individuazione dei dipendenti in questione occorre far riferimento alla definizione che di tali soggetti è data dalla legislazione del lavoro.

Per verificare se esistono gli incrementi di base occupazionale che generano il diritto al credito d'imposta occorre raffrontare la base occupazionale in essere alla predetta data del 12 giugno 1994 con quella esistente al termine di ciascuno dei successivi periodi di paga. Ai fini della determinazione della consistenza di quest'ultima base occupazionale si deve far riferimento ai soli dipendenti indicati nel comma 1, ossia a coloro che risultano assunti in base a contratti di lavoro dipendente a tempo indeterminato.

Determina, pertanto, incremento della base occupazionale anche la trasformazione dei contratti di lavoro a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato. Non influenza, invece, in aumento la predetta base occupazionale il passaggio, nell'ambito della stessa azienda, dalla condizione di apprendista o di lavoratore con contratto di formazione-lavoro (in essere alla data del 12 giugno 1994) a quella di lavoratore dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato ovvero la riassunzione di un lavoratore collocato in mobilità.

Parimenti non spetta il credito d'imposta in caso di assunzione con contratto di lavoro a tempo indeterminato di un lavoratore in precedenza occupato in qualità di apprendista presso altra azienda; ciò in quanto lo stesso non può essere considerato lavoratore al primo impiego.

Si fa presente che il premio di assunzione spetta indipendentemente dal trattamento previdenziale ed assistenziale riservato alle retribuzioni. Detto premio è, pertanto, cumulabile con eventuali agevolazioni riconosciute ai fini previdenziali.

Si ricorda, infine, che il comma 3- quater, introdotto dall'art. 6, comma 2, del decreto-legge 17 settembre 1994, n. 538, stabilisce che in caso di inosservanza delle disposizioni contrattuali in materia di

trattamento economico nei riguardi di uno o più soggetti neo-assunti il datore di lavoro perde il diritto a fruire del credito di imposta limitatamente ai lavoratori per i quali si è verificata la detta inosservanza.

2.4. MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DEL CREDITO DI IMPOSTA

Il credito di imposta utilizzabile va determinato alla data di chiusura del periodo di imposta in relazione a tutti gli incrementi di base occupazionale realizzatisi nel corso del periodo stesso.

In relazione a ciascun periodo di paga nel quale si è verificato un incremento occupazionale, spetta, limitatamente ai periodi retributivi in relazione ai quali tale incremento si è verificato, un credito di imposta pari al 25 per cento del reddito di lavoro dipendente corrisposto ai lavoratori con contratto di lavoro a tempo indeterminato assunti in aumento rispetto alla base occupazionale in essere alla data del 12 giugno 1994. Pertanto, se la base occupazionale si è incrementata di una unità, il credito di imposta andrà calcolato in base alla retribuzione corrisposta a tale unità nel periodo di paga.

Ciascuna retribuzione da prendere a base per il calcolo del credito di imposta non può risultare superiore a 30 milioni di lire, ragguagliati al periodo di lavoro nell'anno. Con tale disposizione, limitando i benefici che si possono conseguire assumendo lavoratori appartenenti alle qualifiche più elevate, si intende, ovviamente, favorire, a parità di spesa, l'assunzione di un maggior numero di lavoratori.

In presenza di un neo-assunto con contratto a tempo indeterminato che, nel corso del 1994, abbia prestato la propria attività lavorativa nell'impresa per 180 giorni, l'importo su cui commisurare il credito di imposta spettante per quel lavoratore non può, pertanto, risultare superiore a 14.794.520 lire.

Il credito d'imposta non spetta per le assunzioni dei soggetti che siano stati posti dal precedente datore di lavoro nelle situazioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 1 (in quanto fruiscono di un trattamento di integrazione salariale, o sono disoccupati ai sensi dell'art. 25, comma 5, lettere a) e b) della legge sulla mobilità) al solo scopo di consentire a chi effettua l'assunzione di fruire del credito di imposta.

2.5. MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA

Il contribuente può avvalersi del credito di imposta originato dall'incremento della base occupazionale in sede di pagamento, in acconto e a saldo, dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e in sede di versamento delle ritenute alla fonte di qualsiasi tipo.

Il credito di imposta compete ai soggetti che incrementano la base occupazionale nel periodo di imposta in corso al 12 giugno 1994 e nei due successivi. Dalla formulazione normativa si desume che il diritto all'utilizzo del credito di imposta sorge alla data di chiusura di ciascun periodo di imposta. Quindi, in caso di periodo di imposta coincidente con l'anno solare, occorre far riferimento al 31 dicembre di ciascuno degli anni 1994, 1995 e 1996. Conseguentemente, il credito di imposta maturato, ad esempio, alla data del 31 dicembre 1994 può essere utilizzato a partire dalla prima scadenza di versamento utile successiva a tale data.

La spettanza e le modalità di utilizzo del credito di imposta vanno evidenziate nella dichiarazione dei redditi. In caso di utilizzo di un credito di imposta non spettante, o spettante in misura inferiore, si rendono applicabili le sanzioni ordinariamente previste a seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'articolo 36-bis del D.P.R. n.600 del 1973 vale a dire la soprattassa del 40 per cento ovvero la pena pecuniaria dal 40 al 120 per cento.

2.6. REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE DA PRENDERE A BASE PER IL CALCOLO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il reddito di lavoro dipendente da prendere in considerazione ai fini del calcolo del credito di imposta è quello assoggettabile a ritenuta ai sensi dell'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

L'unica eccezione posta dalla norma in rassegna è costituita dal riconoscimento del credito d'imposta anche con riferimento ai redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto a condizione che trattasi di soggetti residenti nel territorio dello Stato. Al riguardo si ricorda che ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti coloro che per un periodo anche non continuativo superiore a 183 giorni (184 negli anni bisestili) nell'anno, risultano:

- iscritti nelle anagrafi della popolazione residente;
- avere nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Pertanto, per il calcolo del credito d'imposta occorre far riferimento, in via di principio, al reddito di lavoro dipendente determinato secondo i criteri stabiliti dall'articolo 48 del TUIR, in base al quale non concorrono a formare il reddito, tra gli altri, i contributi versati dal datore di lavoro ad enti o casse aventi esclusivamente fine previdenziale o assistenziale in conformità a disposizioni di legge, di contratto collettivo o di accordo e regolamento aziendale. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i contributi versati dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine previdenziale o assistenziale in conformità a disposizioni di legge.

Il detto reddito di lavoro dipendente sul quale va commisurato il credito d'imposta comprende anche le anticipazioni corrisposte ai dipendenti per conto di Enti previdenziali ed assistenziali da assoggettare a ritenuta da parte del datore di lavoro.

Si precisa, inoltre, che sono escluse dalla base di calcolo per il credito di imposta, tra le altre, le retribuzioni corrisposte ai familiari indicati nell'articolo 62, comma 2, del TUIR, in quanto le retribuzioni stesse non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti.

Il credito di imposta va commisurato ai redditi di lavoro dipendente effettivamente corrisposti. Quindi nella determinazione del premio di assunzione spettante, ad esempio, per il 1994 ad un imprenditore individuale si potrà tener conto del credito d'imposta relativo agli incrementi di base occupazionale verificatisi nel 1994 solo per i periodi di paga che terminano entro il 31 dicembre 1994 e per i quali, entro la stessa data, sono state anche corrisposte le relative retribuzioni. Conseguentemente per le retribuzioni relative a periodi di paga chiusi anteriormente al 31 dicembre 1994 ma corrisposte, ad esempio, nel mese di gennaio 1995, il credito d'imposta spetterà con riferimento all'anno 1995 e quindi dello stesso si potrà fruire soltanto a partire dal 1° gennaio 1996.

Va, inoltre, ricordato che il diritto a fruire del credito d'imposta non sorgerebbe nel caso in cui tali retribuzioni dovessero essere corrisposte successivamente al 31 dicembre 1996.

2.7. INCREMENTO DELLA BASE OCCUPAZIONALE

L'incremento si ritiene conseguito ogni qualvolta il numero dei lavoratori con contratto di lavoro a tempo indeterminato risulti superiore a quello dei lavoratori compresi nella base occupazionale esistente al 12 giugno 1994. La verifica della esistenza di eventuali incrementi va effettuata alla scadenza di ogni periodo di paga. In presenza di lavoratori con distinti periodi di paga (mese, quindicina, settimana) l'esistenza di incrementi occupazionali va verificata in riferimento a ciascuno di tali periodi.

Nel caso in cui l'incremento di base occupazionale verificatosi in precedenti periodi di paga venga successivamente meno, il contribuente non perde il diritto ad utilizzare il credito maturato in

precedenza. Qualora si verifichi, successivamente, un nuovo incremento della base occupazionale, rispetto a quella in essere alla data di entrata in vigore del provvedimento, tale incremento darà, ovviamente, luogo ad ulteriore credito d'imposta.

L'incremento della base occupazionale deve essere considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo anche per interposta persona allo stesso soggetto.

Si ricorda che, in base all'articolo 2359, primo comma, n. 1, del codice civile, sono considerate società controllate quelle nelle quali un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria e che i successivi punti 2) e 3) considerano società controllate, rispettivamente, quelle in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria e quelle che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Il secondo comma del citato articolo 2359 stabilisce, poi, che, ai fini dell'accertamento della situazione di controllo mediante partecipazione, sono da computare anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta e che non si computano, invece, i voti spettanti per conto di terzi.

Poiché la disposizione in esame fa riferimento, oltre che alle società controllate, anche a quelle facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto, occorre tener conto anche delle diminuzioni occupazionali avvenute, ad esempio, in società controllate dalla stessa società che controlla l'impresa che intende beneficiare del premio di assunzione.

Con riguardo alle ipotesi di diminuzioni occupazionali in società controllate valga il seguente esempio.

Alla data del 12 giugno 1994 la società A (controllante) ha una base occupazionale pari a 30 unità mentre la società B (controllata) ha una base occupazionale pari a 45 unità. Nel mese di ottobre si verificano, per la prima volta, variazioni occupazionali nella società B (1 assunzione e 5 licenziamenti) che determinano un decremento di quattro unità della sua base occupazionale (pari quindi a 41 unità). Nel successivo mese di dicembre nella società B si verificano ulteriori variazioni occupazionali (tre assunzioni) per effetto delle quali la base occupazionale (pari ora a 44 unità) risulta decrementata di una sola unità rispetto a quella in essere alla data del 12 giugno 1994. Nel mese di dicembre si verificano anche, per la prima volta, variazioni occupazionali nella società A che determinano un incremento di 6 unità della sua base occupazionale.

Alla data di scadenza del periodo di paga relativo al mese di dicembre la società A nell'effettuare la determinazione del credito di imposta deve considerare la propria base occupazionale incrementata di sole 5 unità in quanto deve tener conto della diminuzione di una unità verificatasi nel corrispondente periodo di paga nell'ambito della società B.

Nelle ipotesi in cui sono state effettuate operazioni societarie straordinarie (trasformazione, fusioni e simili) ai fini della determinazione della base occupazionale dei soggetti risultanti da tali operazioni si deve tener conto anche della situazione occupazionale al 12 giugno 1994 relativa ai soggetti esistenti anteriormente alle operazioni stesse. Analogo criterio si rende applicabile nel caso di impresa che continui la gestione di azienda acquisita per successione.

2.8. RETRIBUZIONI DA PRENDERE A BASE PER IL CALCOLO DEL CREDITO DI IMPOSTA IN PRESENZA DI CESSAZIONI DI RAPPORTI DI LAVORO

Se l'incremento di unità lavorative deriva dalla somma algebrica di nuove assunzioni ed eventuali cessazioni del rapporto di lavoro, per il calcolo del credito di imposta il contribuente può liberamente scegliere quale delle retribuzioni corrisposte ai

lavoratori assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato dopo il 12 giugno 1994 (in possesso dei requisiti indicati nel comma 1 dell'articolo 2) prendere a base per il predetto calcolo.

Pertanto, se la base occupazionale, originariamente composta da 2 lavoratori, si è incrementata di 2 unità in conseguenza del pensionamento di un addetto e della assunzione di tre giovani al primo impiego, il contribuente può liberamente scegliere quali sono le due retribuzioni da prendere a base per il calcolo (nell'ambito delle 3 corrisposte ai neo-assunti).

Se nel periodo di paga successivo vengono licenziati due lavoratori (uno dei neo-assunti e un lavoratore già occupato alla data del 12 giugno 1994) la base occupazionale torna a coincidere con quella in essere alla predetta data, per cui, per tale periodo di paga, non spetta alcun credito di imposta.

Se nel periodo di paga ancora successivo viene assunto a tempo indeterminato un lavoratore in cassaintegrazione, la base occupazionale risulta incrementata di una unità. Per tale periodo di paga il credito spetterà nuovamente e potrà essere commisurato, a scelta del contribuente, su una qualsiasi delle retribuzioni corrisposte ai 3 lavoratori assunti dopo il 12 giugno 1994 e non necessariamente sulla retribuzione del lavoratore assunto nell'ultimo periodo di paga che ha determinato il nuovo incremento occupazionale.

Allorché, come nell'esempio sopra formulato, nei distinti periodi di paga vengono prese a base per il calcolo del premio di assunzione retribuzioni corrisposte a lavoratori diversi resta, comunque, fermo il rispetto del limite dei 30 milioni indicato nel paragrafo 2.4.

2.9. MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA DA PARTE DELLE SOCIETA' DI PERSONE ED EQUIPARATE, DELLE IMPRESE FAMILIARI E DELLE AZIENDE CONIUGALI

In presenza di società di persone ed equiparate, ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, e di Gruppi Europei di Interesse Economico - GEIE -, il credito di imposta compete esclusivamente alle società e ai Gruppi e non anche ai loro soci o associati. Infatti, analogamente a quanto si è avuto modo di affermare con riferimento ad altri crediti di imposta (quale, ad esempio, quello per gli autotrasportatori), i soci o associati non potranno avvalersi del credito per il pagamento delle loro imposte personali. Parimenti, non possono avvalersi del credito i collaboratori dell'impresa familiare ed il coniuge dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria.

2.10. CREDITO D'IMPOSTA NON UTILIZZATO NEL PERIODO DI RIFERIMENTO

Il credito di imposta che il contribuente non ha utilizzato alla data di chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello in corso al 12 giugno 1994 può essere utilizzato in diminuzione dei versamenti delle ritenute e delle imposte successivi a tale data. Si fa presente, infine, che il premio di assunzione può essere utilizzato dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali anche successivamente alla data di cessazione dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo che lo ha originato. Non si fa, in ogni caso, luogo a rimborso del credito d'imposta determinato dalla attribuzione del premio di assunzione.

Nell'ipotesi in cui sono state effettuate operazioni societarie straordinarie (trasformazioni, fusioni e simili), il credito di imposta determinato in capo ai soggetti esistenti anteriormente alle operazioni stesse e non ancora utilizzato si trasferisce ai soggetti risultanti dalle medesime.

2.11. NON CONCORRENZA DEL PREMIO DI ASSUNZIONE ALLA FORMAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE

Il credito d'imposta, che si configura come contributo in conto esercizio e come tale sarebbe inquadrabile tra i ricavi di cui all'art. 53, comma 1, lettera f), del TUIR, non concorre alla determinazione del reddito imponibile. Ovviamente dello stesso si dovrà tener conto ai fini della determinazione del rapporto di cui all'articolo 63, comma 1, del TUIR, riguardante la deducibilità degli interessi passivi e delle cosiddette spese generali.

2.12. ESEMPIO DI CALCOLO DEL PREMIO DI ASSUNZIONE

Per illustrare più chiaramente le modalità da seguire per il calcolo del premio di assunzione valga il seguente esempio riferito ad un imprenditore individuale che, al 12 giugno 1994 occupa 5 dipendenti, e che, al 31 dicembre 1994, data di chiusura del periodo di imposta, occupa invece 4 dipendenti.

Il credito di imposta spettante per il 1994, utilizzabile dalla prima scadenza di pagamento utile successiva alla data del 31 dicembre 1994, risulterà pari alla somma dei crediti di imposta che si sono formati in relazione ai distinti periodi di paga esistenti nell'anno.

Se al 31 luglio 1994 (ultimo giorno del periodo di paga per i lavoratori pagati mensilmente), risultano occupati 7 dipendenti a seguito della interruzione del rapporto di lavoro con un dipendente e l'assunzione, a partire dal 1° luglio 1994, di 3 cassa-integrati con retribuzione mensile, rispettivamente, di lire 1.000.000, 1.500.000 e 1.700.000, la base occupazionale si è, evidentemente, incrementata di due unità. Il credito di imposta, pari al 25 per cento, va calcolato, pertanto, sulle retribuzioni di tali unità. Il datore di lavoro, potendo scegliere quali retribuzioni prendere in considerazione, può anche calcolare il credito sulle due retribuzioni più elevate. Per questo periodo di paga il credito risulterà, quindi, pari a lire 800.000 (25 per cento delle retribuzioni più elevate). Per i successivi periodi di paga

di agosto, settembre ed ottobre, in presenza della stessa situazione occupazionale, spetteranno lire 2.400.000 di credito ulteriore (lire 800.000 per 3 mesi). Se nel mese di novembre si interrompe il rapporto di lavoro con il lavoratore già in cassa integrazione assunto a luglio con retribuzione di lire 1.000.000, la base occupazionale risulta conseguentemente incrementata di una sola unità. In relazione a tale incremento, l'ulteriore credito di imposta spettante per tale mese sarà pari a lire 425.000 (1.700.000 x 25 per cento). Se nel mese di dicembre si interrompe il rapporto di lavoro con altri due dipendenti, la base occupazionale diviene inferiore a quella esistente alla data di entrata in vigore del decreto-legge e per il periodo di paga di dicembre non compete, quindi, alcun credito di imposta.

Il credito di imposta spettante per il 1994 risulta pari alla somma dei crediti calcolati con riferimento alla situazione esistente in ciascuno dei periodi di paga dello stesso anno, precedentemente indicati, aumentata del credito spettante sui ratei di mensilità aggiuntive (tredicesima, quattordicesima, ecc.), formatisi nei singoli periodi di paga, attribuibili alle unità che hanno determinato incremento occupazionale. Poiché la disposizione in esame fa esplicito riferimento ai redditi di lavoro dipendente "corrisposti", ai fini del calcolo del premio di assunzione non va tenuto conto delle quote di indennità di fine rapporto maturate nel periodo d'imposta.

3. DETASSAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA REINVESTITO

3.1. TESTO NORMATIVO

"Art. 3

Detassazione del reddito d'impresa reinvestito

1. E' escluso dall'imposizione del reddito di impresa il 50 per cento del volume degli investimenti realizzati nel periodo di imposta in corso alla

data di entrata in vigore del presente decreto ed in quello successivo in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla predetta data. L'esclusione, che non compete alle banche e alle imprese di assicurazione, si applica per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e per il successivo. L'ammontare degli investimenti deve essere assunto al netto delle cessioni di beni strumentali effettuate nel medesimo periodo d'imposta.

1-bis. Il beneficio fiscale di cui al comma 1 si applica anche alle imprese attive alla data di entrata in vigore del presente decreto anche se con un'attività d'impresa inferiore ai cinque anni. Per tali imprese la media degli investimenti da considerare è quella risultante dagli investimenti effettuati nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto o a quello successivo.

2. Per investimento si intende la realizzazione nel territorio dello Stato di nuovi impianti, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti e l'acquisto di beni strumentali nuovi anche mediante contratti di locazione finanziaria. L'investimento immobiliare è limitato ai beni strumentali per natura.

2-bis. I fabbricanti, titolari di attività industriali a rischio di incidenti rilevanti individuate dagli articoli 4 e 6 del decreto del Presidente della Repubblica 17 maggio 1988, n. 175, possono usufruire delle agevolazioni tributarie di cui al comma 1 solo se è documentato l'adempimento degli obblighi e delle prescrizioni di cui al citato decreto."

3.2. SOGGETTI INTERESSATI

La norma non individua analiticamente i soggetti interessati dall'agevolazione ma si limita a prevedere il beneficio con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa. Essa ha, quindi, per destinatari tutti i soggetti che producono reddito d'impresa, indipendentemente dalla veste giuridica assunta.

In via generale, i soggetti ammessi a fruire del regime agevolato sono:

- le persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 51 del TUIR;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- le società e gli enti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, dell'articolo 87 del TUIR (società ed enti commerciali);
- gli enti e le società di cui alle lettere c) e d) del medesimo art. 87 (enti non commerciali e società ed enti non residenti) che svolgono attività produttive di reddito d'impresa.

Per effetto dell'equiparazione alle società in nome collettivo e in accomandita semplice contenuta nell'art. 5, comma 3, del TUIR, anche le società di armamento e le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali sono destinatarie della norma agevolativa in esame.

Per espressa previsione normativa sono escluse dall'agevolazione le banche e le imprese di assicurazione.

Si rileva, inoltre, che la norma non richiede particolari adempimenti da effettuare in bilancio; conseguentemente sono ammessi al beneficio anche i soggetti che adottano la contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e determinano il reddito ai sensi dell'articolo 79 del TUIR.

3.3. CONTRIBUENTI IN REGIME FORFETARIO

I soggetti che determinano il reddito d'impresa con criteri forfetari (ad es.: esercenti attività agrituristiche, imprese di allevamento ex art. 78 del TUIR) possono fruire dell'agevolazione in esame se in grado di documentare i costi sostenuti per gli investimenti.

3.4. CONTENUTO DELL'AGEVOLAZIONE

Il meccanismo agevolativo opera mediante l'esclusione dal reddito d'impresa del periodo di imposta in corso alla data del 12 giugno 1994 e di quello successivo di un ammontare pari al 50 per cento del volume degli investimenti realizzati in ciascuno di tali periodi in eccedenza rispetto all'ammontare medio di quelli realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti a quello in corso alla predetta data.

Considerato che l'agevolazione consiste nell'esclusione dal reddito d'impresa di un importo determinato in funzione degli investimenti e che detto importo non si configura come provento, bensì quale componente negativo, il beneficio è ininfluente ai fini dell'applicazione degli artt. 52, comma 2, 63, comma 1, 75, commi 5 e 5-bis, e 102 del TUIR. Tali norme stabiliscono, in presenza di proventi esenti o che non concorrono alla formazione del reddito, la riduzione della perdita fiscalmente rilevante e dell'ammontare deducibile degli interessi passivi e delle cosiddette spese generali.

L'agevolazione rileva, invece, ai fini dell'applicazione della maggiorazione di conguaglio, nel senso che, per la determinazione dell'utile da distribuire senza detta maggiorazione, il reddito si assume al netto di quello agevolato.

Ovviamente l'importo escluso concorre a determinare il risultato reddituale anche nel caso in cui si tratti di una perdita, eventualmente da portare in diminuzione del reddito degli esercizi successivi.

L'agevolazione spetta ai fini sia dell'imposta personale (ivi compresa quella dovuta dai soci di società di persone), sia ai fini dell'ILOR.

3.5. NOZIONE DI INVESTIMENTO

L'articolo in esame, al comma 2, stabilisce che per investimento si intende:

- la realizzazione nel territorio dello Stato di nuovi impianti;
- il completamento di opere sospese;
- l'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti esistenti;
- l'acquisto di beni strumentali nuovi.

Al riguardo si precisa che, nelle ipotesi sopra elencate, l'investimento deve sempre riguardare beni nuovi (ancorché non realizzati direttamente dall'impresa beneficiaria dell'agevolazione), restando di conseguenza esclusi quelli già utilizzati da altri soggetti, anche non residenti. Ciò in coerenza con la finalità della norma, intesa, tra l'altro, a promuovere effetti positivi sulle industrie produttrici di beni strumentali.

Si precisa altresì che anche gli impianti da ampliare, riattivare, ammodernare e da completare devono essere situati nel territorio dello Stato.

Con riferimento alla nozione di "impianti" si ricorda che la stessa ha formato oggetto di precedenti interpretazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, in relazione ad altre norme agevolative. In base all'interpretazione amministrativa, l'espressione "impianti" comprende: le aree su cui insistono i fabbricati e quelle accessorie, i fabbricati e i manufatti stabilmente incorporati nel suolo, le attrezzature, ecc..

L'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di "impianti esistenti" si realizzano:

a) attraverso interventi intesi ad aumentare la potenzialità e la produttività degli impianti con l'aggiunta di un nuovo complesso a quello preesistente o con l'aggiunta di nuovi macchinari capaci di dotare il complesso esistente di maggiore capacità produttiva;

b) attraverso interventi intesi a riportare in funzione impianti disattivati;
c) attraverso interventi straordinari volti ad un adeguamento tecnologico dell'impianto ai fini dell'economicità produttiva dell'impresa.

L'agevolazione spetta anche nel caso di ampliamento, riattivazione o ammodernamento di impianti che non risultano di proprietà dell'impresa, come, ad esempio, quelli acquisiti in locazione.

Data l'ampia formulazione della norma l'agevolazione trova applicazione nei riguardi degli investimenti effettuati nei settori industriale, commerciale e dei servizi, con la sola esclusione, come già precisato, delle banche e delle imprese di assicurazione.

Il regime agevolativo riguarda non soltanto le opere iniziate nei periodi di imposta agevolati, bensì anche quelle iniziate anteriormente a detti periodi, pur se siano rimaste in precedenza sospese.

Tenuto conto del ristretto ambito temporale di applicazione della norma in esame, si precisa che il beneficio compete anche qualora gli investimenti vengano completati in periodi di imposta successivi a quelli agevolati.

Per "acquisto di beni strumentali nuovi" si intende l'acquisto ovvero la realizzazione in economia di beni soggetti ad ammortamento, con esclusione, quindi, di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.

Tenuto conto che la nozione di bene strumentale comprende anche i beni immateriali, si precisa che gli investimenti agevolati riguardano anche l'acquisto di detti beni, tra i quali sono compresi brevetti, know how e simili. Naturalmente l'agevolazione compete a condizione che l'esistenza di detti beni comporti una loro effettiva utilizzazione anche secondo precisi piani controllabili da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Il requisito della novità sussiste di regola in caso di acquisto di detti beni immateriali dall'autore o inventore.

Rimangono esclusi dall'agevolazione gli investimenti relativi a beni immobili diversi da quelli cosiddetti "strumentali per natura". Si ricorda che, ai sensi dell'art. 40, comma 2, del TUIR, per immobili strumentali per natura si intendono quelli non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (trattasi di quelli classificati o classificabili nei gruppi B, C, D, E nonché nella categoria A/10) anche se non utilizzati o dati in locazione o comodato.

Per tali beni immobili la condizione di novità si realizza in concreto solo nelle ipotesi di fabbricati costruiti in economia ovvero acquistati da imprese per le quali gli stessi costituiscono bene-merce.

3.6. INVESTIMENTI IN "LEASING"

Gli investimenti possono essere effettuati anche mediante locazione finanziaria. L'agevolazione in tal caso spetta al conduttore (e non al locatore, per il quale sono irrilevanti gli acquisti di beni concessi in locazione finanziaria) con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale il bene è consegnato al conduttore stesso.

Per i beni acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria, il costo rilevante ai fini del computo dell'agevolazione è costituito da quello di acquisto dei beni stessi da parte del concedente. A tal fine non assume alcun rilievo il prezzo di riscatto.

3.7. PERIODI DI IMPOSTA DA CONSIDERARE AI FINI DELL'AGEVOLAZIONE

I periodi di imposta agevolati sono quello in corso alla data del 12 giugno 1994 e quello successivo, con riferimento agli investimenti effettuati in ciascuno di essi.

Ai fini del computo dell'agevolazione occorre tener conto, ai sensi del comma 1, dell'incremento degli investimenti realizzati in ciascun periodo agevolato rispetto alla media di quelli dei cinque periodi di imposta precedenti a quello in corso al 12 giugno 1994.

Si rileva che il comma 1-bis riconosce l'agevolazione anche alle imprese attive alla data del 12 giugno 1994, pur se con un'attività di impresa inferiore ai cinque anni. Pertanto l'agevolazione non spetta alle imprese la cui attività è cessata anteriormente alla predetta data o è iniziata successivamente alla stessa.

Poichè nel citato comma 1-bis si fa riferimento alle imprese con "un'attività di impresa inferiore ai cinque anni ", la norma trova applicazione nei riguardi delle imprese la cui attività sia iniziata dopo il 12 giugno 1989.

Per tali imprese la media degli investimenti va computata con riferimento ai periodi di imposta precedenti a quello agevolato, e non con riferimento ai periodi precedenti a quello in corso al 12 giugno 1994, come stabilito dal comma 1.

Pertanto per le imprese aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare, che abbiano iniziato l'attività prima del 13 giugno 1989, l'eccedenza degli investimenti realizzati sia nel 1994 che nel 1995 va determinata con riferimento alla media degli investimenti realizzati negli anni dal 1989 al 1993, mentre per le imprese che abbiano iniziato l'attività dopo il 12 giugno 1989 l'eccedenza degli investimenti realizzati nel 1994 va determinata con riferimento alla media degli investimenti dei periodi di imposta precedenti al 1994, mentre per quelli relativi al 1995 il confronto va operato con la media degli investimenti dei periodi di imposta precedenti al 1995, comprendendo quindi nel calcolo anche il 1994.

Tenuto conto delle condizioni poste dalla norma in commento, l'applicazione del beneficio presuppone l'esistenza di almeno un periodo di imposta precedente a quello di riferimento.

3.8. DETERMINAZIONE DEL VOLUME DEGLI INVESTIMENTI

Ai fini del computo dell'agevolazione, il volume degli investimenti realizzati in ciascun periodo agevolato deve essere diminuito dei corrispettivi conseguiti per le cessioni dei beni strumentali effettuate nei periodi medesimi, nonchè del valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ancorché gli stessi beni siano stati a suo tempo acquistati usati.

In caso di cessione di azienda va considerato il valore attribuito ai beni strumentali nell'atto di cessione, o, in mancanza, il loro valore normale.

Si precisa inoltre che:

- il costo dei beni e dei servizi acquisiti va determinato secondo i criteri previsti dall'articolo 76, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;

- per i beni strumentali, materiali e immateriali, e per i servizi si assumono i costi sostenuti per la loro acquisizione, secondo i criteri stabiliti per l'individuazione dell'esercizio di competenza dall'articolo 75 del TUIR;

- per gli investimenti realizzati mediante opere o forniture di durata ultrannuale, assume rilevanza l'ammontare dei corrispettivi liquidati in base agli stati di avanzamento dei lavori.

I criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti agevolati valgono anche per gli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del confronto.

Se in un periodo di imposta l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni di beni strumentali supera il costo degli investimenti realizzati l'ammontare da prendere a base per il calcolo della media va considerato pari a zero.

3.9. MODALITA' DI RILEVAZIONE DEI COSTI SOSTENUTI PER GLI IMPIANTI

Come chiarito in precedenza, non è necessario che l'investimento risulti completato nel corso dei periodi di imposta agevolati.

Conseguentemente per ciascun periodo d'imposta dovranno assumersi i costi dei beni e dei servizi specificamente acquisiti per la realizzazione di impianti (che dovranno risultare da apposite schede), avendo riguardo ai criteri stabiliti dal menzionato articolo 75 del TUIR.

Analogamente a quanto chiarito nella circolare n. 40 del 26 novembre 1981, in relazione alla normativa riguardante la tenuta della contabilità di magazzino, nelle schede devono, ad esempio, risultare:

- i materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione dell'impianto;
- la mano d'opera diretta;
- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione dell'impianto;
- i costi industriali imputabili all'impianto (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, etc.).

Va precisato inoltre che non è agevolabile l'investimento consistente nell'acquisto dell'area edificabile qualora su di essa non sia almeno iniziata nei periodi di imposta agevolati la realizzazione di impianti.

3.10. CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

L'agevolazione in esame è cumulabile con altre agevolazioni, fatta eccezione per quelle per le quali è previsto il divieto di cumulabilità (come ad esempio nella legge 5 ottobre 1991, n. 317).

Tuttavia l'ammontare complessivo del reddito agevolato non può comunque essere superiore al costo dell'investimento.

In particolare si chiarisce che l'agevolazione in esame può essere cumulata, ricorrendone le condizioni, con quella prevista dall'articolo 12 del decreto-legge 11 luglio 1992, n. 333, convertito dalla legge n. 359 dello stesso anno, concernente investimenti innovativi.

Così, nel caso, ad esempio, di un investimento innovativo di ammontare pari a 200, ove la media degli investimenti del quinquennio precedente sia 120, l'agevolazione ex art. 3 del provvedimento in esame riguarderà la parte dell'investimento "eccedente" (pari a 80 = 200 - 120) e comporterà l'esclusione dall'imposizione di un importo pari a 40 (cioè il 50 per cento di 80).

Ipotizzando che nel periodo di imposta di riferimento il reddito di impresa prodotto sia pari a 1050, che gli ammortamenti deducibili siano pari a 30 e che il reddito del periodo di imposta precedente sia stato pari a 900, risultano realizzate le condizioni previste dal predetto art. 12 del decreto-legge n. 333 del 1992, in quanto il reddito del periodo di riferimento eccede per più del 15 per cento quello del periodo precedente e gli investimenti innovativi (200) sono di importo superiore alla somma del maggior reddito (150 = 1050 - 900) e degli ammortamenti del periodo considerato (30).

Conseguentemente il reddito di impresa agevolato ai sensi dell'art. 12 del decreto-legge n. 333 del 1992 è 75 (pari al 50 per cento della differenza tra 1050 e 900).

Complessivamente l'ammontare dell'agevolazione sarà pari a 115 (40, ex art. 3 del decreto-legge n. 357 del 1994, e 75, ex art. 12 del decreto-legge n. 333 del 1992).

3.11. INAPPLICABILITÀ' DELL'AGEVOLAZIONE PER GLI INVESTIMENTI INDIRETTI

Sono esclusi dall'agevolazione gli investimenti indiretti, effettuati, cioè, tramite la sottoscrizione del capitale sociale di una società anche di nuova costituzione, in quanto il provvedimento intende favorire gli investimenti verso le attività direttamente produttive.

3.12. FUSIONI, SCISSIONI, TRASFORMAZIONI E CONFERIMENTI

Nel caso in cui il soggetto che opera gli investimenti sia una società che nel periodo di imposta in cui gli investimenti stessi sono effettuati o in uno precedente è stata interessata da un'operazione di fusione, ai fini del computo della media degli investimenti da confrontare con quelli del periodo di riferimento, si tiene conto della somma dei costi sostenuti per gli investimenti effettuati (al netto delle cessioni dei beni strumentali) da ogni società partecipante alla fusione.

Ai fini della individuazione dei periodi da considerare per il computo della media, si applicano i criteri previsti dal comma 1 o dal comma 1-bis avendo riguardo alla data di inizio dell'attività della società incorporante ovvero, in caso di fusione propria, a quella della società fusa che ha iniziato l'attività prima delle altre.

In caso di scissione la società beneficiaria dovrà considerare, ai fini del computo della media, anche i costi degli investimenti riferibili alla quota di patrimonio acquisita dalla società stessa, sostenuti dalla società scissa. Ove la scissione sia parziale, la società scissa dovrà considerare i costi degli investimenti da essa sostenuti, al netto di quelli riferibili alle società beneficiarie.

In caso di trasformazione si dovrà tener conto anche degli investimenti effettuati dalla società trasformata nei periodi anteriori alla trasformazione stessa.

Le società in nome collettivo e in accomandita semplice che si sono costituite, ai sensi dell'articolo 29 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 mediante il conferimento dell'azienda dell'impresa familiare, dovranno computare la media degli investimenti tenendo conto anche di quelli effettuati dall'impresa familiare. Ciò in quanto detto conferimento è considerato alla stregua di una trasformazione.

Medesimo criterio si rende applicabile in caso di impresa che ha acquisito per successione l'azienda, trattandosi di ipotesi i cui effetti sono sostanzialmente analoghi a quelli della fusione.

3.13. FABBRICANTI TITOLARI DI ATTIVITÀ INDUSTRIALI A RISCHIO DI INCIDENTI

Il comma 2-bis dell'art. 3, aggiunto dalla legge di conversione, ha subordinato il beneficio dell'agevolazione in esame al regolare e documentato adempimento degli obblighi e delle prescrizioni previsti dal D.P.R. 17 maggio 1988, n. 175 (pubblicato nella G.U. n. 127 del 1° giugno 1988) nei confronti dei fabbricanti titolari di attività industriali a rischio di incidenti rilevanti di cui agli articoli 4 e 6 del citato decreto.

4. DIVIDENDI ASSOGGETTATI A RITENUTA ALLA FONTE A TITOLO D'IMPOSTA

4.1. TESTO NORMATIVO

"Art. 4

Dividendi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta

1. *Per le società ammesse alle quotazioni di borsa in Italia, o degli altri mercati regolamentati italiani, la ritenuta sugli utili distribuiti, prevista, a*

titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dall'articolo 27 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è applicata se, all'atto della riscossione, ne è fatta richiesta dalle persone fisiche, a titolo di imposta nella misura del 12,50 per cento.

2. La disposizione di cui al comma 1 si applica per gli utili la cui distribuzione è deliberata successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto."

4.2. SOGGETTI INTERESSATI

Il regime opzionale in esame trova applicazione solo nel caso in cui il percettore degli utili sia una persona fisica residente.

4.3. SOGGETTI CHE NON POSSONO OPTARE PER L'APPLICAZIONE DELLA RITENUTA A TITOLO D'IMPOSTA

Il trattamento stabilito dall'art. 4 del decreto in esame non si applica quando il percettore degli utili è:

a) una società di persone o equiparata di cui all'articolo 5 del TUIR, residente in Italia, e cioè una società semplice, in nome collettivo, in accomandita semplice, una società di fatto, una società di armamento o una associazione senza personalità giuridica costituita fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di un'arte o professione;

b) un soggetto passivo dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (rientrano in questa ipotesi anche le società e gli enti nei cui confronti tale imposta non trova applicazione) e quando sia prevista l'applicazione di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (es. utili percepiti da organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari);

c) un soggetto non residente, dato che in questo caso è prevista l'applicazione della ritenuta a titolo di imposta.

4.4. UTILI AMMESSI A FRUIRE DEL REGIME OPZIONALE

Il regime opzionale si applica con riferimento agli utili (ivi compresi gli acconti-dividendo) la cui distribuzione è deliberata successivamente alla data di entrata in vigore dello stesso provvedimento, cioè dal 13 giugno 1994.

Gli utili relativamente ai quali i soggetti interessati possono optare per l'applicazione della ritenuta d'imposta nella misura del 12,50 per cento sono soltanto quelli distribuiti dalle società residenti e non residenti le cui azioni sono ammesse alla quotazione nei mercati regolamentati italiani (indipendentemente dall'eventuale quotazione anche nei mercati esteri). Non è sufficiente, a tale riguardo, la quotazione di titoli diversi dalle azioni; ciò in quanto la finalità della norma, desumibile anche dalla relazione di accompagnamento al provvedimento, è quella di indirizzare il risparmio verso il capitale di rischio.

4.5. UTILI DISTRIBUITI DA SOCIETA' NON RESIDENTI LE CUI AZIONI SONO NEGOZIATE NEI MERCATI REGOLAMENTATI ITALIANI

In caso di utili distribuiti da società non residenti le cui azioni sono negoziate nei mercati regolamentati italiani, l'opzione deve essere esercitata all'atto della riscossione, mediante comunicazione al soggetto residente incaricato di amministrare i titoli o di incassare i dividendi (cfr. comma 2 dell'articolo 8 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227). Da ciò consegue che se i titoli non sono depositati presso un intermediario residente che può operare la ritenuta d'ingresso a titolo di imposta, il regime opzionale non può essere applicato.

Per quanto concerne il riferimento ai mercati regolamentati italiani, i mercati alla cui ammissione è subordinata l'agevolazione sono costituiti dalla borsa valori, dal mercato ristretto, e dai mercati anche locali per la negoziazione di valori mobiliari non quotati e non negoziati nel mercato ristretto, non avendo alcun rilievo, ai fini di che trattasi, la quotazione presso il c.d. "terzo mercato".

4.6. UTILI PER I QUALI NON É POSSIBILE OPTARE PER LA RITENUTA A TITOLO D'IMPOSTA

L'opzione per la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta non può essere esercitata per gli utili distribuiti dalle banche popolari cooperative per i quali è previsto uno specifico e autonomo regime (sia ordinario che opzionale). Infatti, per detti utili il regime ordinario di ritenuta è, ai sensi dell'articolo 29, comma 1, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, quello del prelievo del 15 per cento a titolo di imposta, salvo l'esercizio dell'opzione per la ritenuta a titolo di acconto da effettuare all'atto della riscossione degli utili stessi, mentre il comma 1 dell'art. 4 in commento riguarda utili per i quali il regime ordinario di ritenuta è stabilito, ai sensi dell'art. 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella misura del 10 per cento.

Per quanto riguarda gli utili delle azioni di risparmio nominative, alle quali si applica, ai sensi dell'articolo 20, comma 4, del D.L. 8 aprile 1974, n. 95, convertito dalla legge 7 giugno 1974, n. 216, lo stesso regime stabilito per gli utili distribuiti dalle banche popolari cooperative, si ricorda che il comma 3 dell'articolo 23 del disegno di legge presentato alla Camera dei deputati il 30 settembre 1994, recante "Misure di razionalizzazione della finanza pubblica", (atto Camera n. 1365) prevede che la misura della ritenuta sulle azioni di risparmio è ridotta, per allineamento, all'analoga misura (12,50 per cento) della ritenuta d'imposta stabilita dall'articolo 5 del provvedimento in commento.

L'opzione per la ritenuta d'imposta nella misura del 12,50 per cento non può essere estesa alle azioni delle società italiane quotate soltanto nei mercati esteri.

4.7. APPLICABILITÀ DELLA MAGGIORAZIONE DI CONGUAGLIO

La disposizione in esame è ininfluente ai fini dell'applicazione della maggiorazione di conguaglio, ancorché per i dividendi in rassegna non spetti il credito d'imposta previsto dall'articolo 14 del

TUIR. Infatti, in mancanza di una norma di esclusione, anche detti dividendi costituiscono utili da assoggettare a maggiorazione di conguaglio per la parte eccedente il 64 per cento del reddito dichiarato.

Al riguardo, si ricorda che, con circolare n. 8 del 16 marzo 1984 della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette, è stato chiarito che la legge esclude dalla somma distribuita sull'utile dell'esercizio soltanto la parte attribuita alle azioni di risparmio al portatore, non potendosi ammettere alcun'altra diminuzione, neppure con riguardo a dividendi, quali quelli attribuiti alle azioni di risparmio nominative, per i quali non spetta il credito d'imposta, in quanto la mancata attribuzione del credito stesso dipende - come per i dividendi disciplinati dall'art. 4 del provvedimento in esame - da una scelta del contribuente e non da un'esclusione fissata oggettivamente e in linea di principio dal legislatore.

4.8. COMUNICAZIONI ALLO SCHEDARIO GENERALE DEI TITOLI AZIONARI

Nel caso in cui sia stata applicata - ricorrendone i presupposti - la ritenuta opzionale a titolo di imposta del 12,50 per cento, non vanno effettuate le comunicazioni allo Schedario generale dei titoli azionari di cui all'articolo 7 della legge 29 dicembre 1962, n. 1745.

4.9. MODALITÀ E TERMINI DI VERSAMENTO DELLE RITENUTE

La ritenuta del 12,50 per cento a titolo di imposta trova applicazione sempreché l'avente diritto opti, all'atto della percezione degli utili, per detta forma di tassazione definitiva. Poiché tale evento si manifesta, ordinariamente, in epoca successiva alla delibera di distribuzione e poiché di solito la messa in pagamento ha luogo in data successiva a quella in cui è stato eseguito il versamento del prelievo generalizzato del 10 per cento, ne deriva che al versamento delle maggiori ritenute operate per effetto delle opzioni si estende la disciplina prevista dall'articolo 8, numero 5), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Il codice tributo da utilizzare per effettuare il versamento delle ritenute in questione è il 1037 E' possibile utilizzare anche il conto fiscale.

5. RIDUZIONE DELL'IRPEG PER LE SOCIETÀ LE CUI AZIONI SONO QUOTATE NEI MERCATI REGOLAMENTATI

5.1. TESTO NORMATIVO

"Art. 5

Riduzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche

per le società quotate

1. Per le società ammesse alle quotazioni di borsa in Italia, o degli altri mercati regolamentati italiani, con emissione di nuove azioni, in percentuale non inferiore al 15 per cento del patrimonio netto della società, a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 1997, l'aliquota dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta di 16 punti percentuali, se il valore del patrimonio netto, risultante dalla certificazione peritale richiesta per l'ammissione, non supera 500 miliardi di lire. La riduzione si applica per i tre periodi di imposta successivi a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto."

5.2. SOGGETTI INTERESSATI

Destinatari del regime fiscale in esame sono le società di capitali le cui azioni vengono ammesse alla quotazione nei mercati regolamentati italiani a partire dal 12 giugno 1994 fino al 31 dicembre 1997, anche se tali società risultino eventualmente già quotate nei mercati regolamentati di altri Stati.

Dette società per fruire dell'agevolazione devono contestualmente:

- procedere ad una ricapitalizzazione, emettendo nuove azioni a pagamento in una percentuale non inferiore al 15 per cento del proprio patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato anteriormente alla richiesta di ammissione nei mercati regolamentati italiani;
- dare in offerta, anche al di fuori della compagine azionaria, le predette azioni, secondo le procedure previste dalla vigente disciplina in materia di valori mobiliari.

5.3. MERCATI REGOLAMENTATI ITALIANI

Nel richiamare quanto già detto nel paragrafo 4.5. circa la nozione di mercati regolamentati italiani, va qui precisato che il trattamento agevolativo non compete nel caso in cui una società, quotata nel mercato ristretto, venga ammessa alla borsa valori, perché tale circostanza comporta semplicemente il trasferimento delle negoziazioni dei titoli da un mercato all'altro, senza determinare un ampliamento del listino delle azioni nei mercati regolamentati italiani.

L'agevolazione compete anche qualora la società ammessa alla quotazione nei mercati regolamentati italiani sia già quotata nei mercati esteri.

5.4. DECORRENZA DELL'AMMISSIONE AI MERCATI REGOLAMENTATI

L'ammissione alla quotazione nei mercati regolamentati si ritiene che decorra dalla delibera con la quale la Consob ne ha disposto l'ammissione, indipendentemente, quindi, dalla data in cui concretamente abbiano inizio le negoziazioni delle azioni.

5.5. PERDITA DELL'AMMISSIONE IN BORSA O NEGLI ALTRI MERCATI REGOLAMENTATI

La riduzione dell'aliquota è subordinata alla condizione che le società siano ammesse alla borsa o agli altri mercati regolamentati;

qualora tale ammissione venga successivamente meno, il contribuente perde il diritto a fruire dell'agevolazione a partire dal periodo d'imposta in cui tale circostanza si è verificata.

5.6. EMISSIONE DI NUOVE AZIONI

La norma non si limita a richiedere l'ammissione alla quotazione di Borsa in Italia o negli altri mercati regolamentati italiani - nel qual caso sarebbe sufficiente conseguire il provvedimento di ammissione da parte degli Organi competenti - ma prescrive anche che ad essa si accompagni "l'emissione di nuove azioni in una percentuale non inferiore al 15 per cento del patrimonio netto della società". Conseguentemente, per ottenere il beneficio in questione le società interessate devono procedere anche ad aumentare il capitale sociale, emettendo nuove azioni a pagamento, anche allo scopo, ove ancora non sussistente, di ottenere il "flottante" necessario per l'ammissione alla quotazione.

Le azioni di nuova emissione dovranno essere offerte anche al pubblico, secondo le modalità previste dalla vigente normativa in materia: in via esemplificativa, mediante offerta pubblica di sottoscrizione (OPS) od offerta pubblica di vendita (OPV) - qualora già sottoscritte dai precedenti azionisti -, o collocamenti privati a particolari categorie di investitori, ove ne ricorrano i presupposti. Il controllo della regolarità della procedura di collocamento adottata dalla società è demandato alle competenti Autorità del mercato mobiliare, in relazione al mercato su cui viene richiesta la quotazione, in sede di esame dell'istanza di ammissione.

5.7. VERIFICA DEL PRESUPPOSTO DI CARATTERE PATRIMONIALE

Ai fini della verifica del presupposto di carattere patrimoniale, la norma stabilisce che il limite di 500 miliardi di lire va riferito al valore del patrimonio netto della società risultante dalla certificazione peritale richiesta per l'ammissione ai predetti mercati regolamentati. Detta certificazione è redatta dal consiglio di borsa,

se trattasi di ammissione alla borsa o al mercato ristretto; è invece redatta dai soggetti espressamente indicati nei regolamenti speciali di mercato di cui all'articolo 4 del Regolamento - approvato dalla Consob il 30 settembre 1994 con delibera n. 8469 - disciplinante l'istituzione dei mercati nazionali per la negoziazione di valori mobiliari non quotati, non negoziati nel mercato ristretto. Al riguardo si precisa che il riferimento al valore del patrimonio netto va inteso non nell'accezione contabile di detta espressione, bensì nella sua valutazione economica così come risulta dall'apposita certificazione peritale.

Tenuto conto delle finalità della norma in commento, volta ad incentivare le società a quotare le proprie azioni nei mercati regolamentati italiani, sembra evidente che la sussistenza della condizione connessa alla dimensione del patrimonio netto effettivo va verificata con esclusivo riferimento al momento della richiesta di ammissione ai suddetti mercati, a nulla rilevando le ulteriori vicende di carattere sia economico che patrimoniale che possano comportare una variazione del patrimonio netto contabile e/o effettivo.

5.8. APPLICABILITÀ DELLA MAGGIORAZIONE DI CONGUAGLIO

E' opportuno precisare che si applica il disposto del comma 1 dell'articolo 106 del TUIR, secondo il quale se il reddito della società o dell'ente è soggetto all'imposta in misura o con l'aliquota ridotta, la maggiorazione di conguaglio prevista nell'articolo 105 dello stesso testo unico è aumentata di un importo pari alla differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta ridotta. Pertanto, in caso di distribuzione degli utili assoggettati all'imposta sul reddito delle persone giuridiche con l'aliquota del 20 per cento, trova applicazione la maggiorazione di conguaglio corrispondente alla differenza fra detta aliquota e quella ordinaria del 36 per cento, secondo le modalità già illustrate nella circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 8 del 16 marzo 1984.

5.9. FUSIONI E SCISSIONI

In caso di fusione per incorporazione e di scissione parziale, la società incorporante e la società scissa, già ammesse a fruire dell'agevolazione in esame continuano a beneficiare della stessa a condizione che permangano nei loro confronti tutti i requisiti stabiliti dall'articolo 5 in commento.

In caso di scissione totale le società beneficiarie già ammesse a fruire dell'agevolazione anteriormente a tale operazione possono continuare a fruire della stessa soltanto se permangono nei loro riguardi tutti i requisiti previsti dalla norma in commento.

In caso di fusione propria la società risultante da tale operazione può ovviamente fruire dell'agevolazione a condizione che venga ammessa alla quotazione nei mercati regolamentati italiani e rispetti le altre condizioni stabilite dalla legge.

Naturalmente le società già ammesse al beneficio in esame estinte per effetto delle dette operazioni perdono il diritto a fruire dell'agevolazione a partire dal periodo di imposta dal quale ha effetto la fusione o la scissione.

5.10. AMBITO TEMPORALE DI APPLICAZIONE E PERIODI D'IMPOSTA INTERESSATI DAL REGIME AGEVOLATIVO

Per quanto concerne l'individuazione dei periodi di imposta nei quali si applica il suddetto beneficio, occorre coordinare la disposizione concernente il periodo di tempo entro il quale le società possono essere ammesse ai suddetti mercati - il cui termine scade il 31 dicembre 1997 - con quella riguardante i periodi di imposta relativamente ai quali compete il beneficio, indicati dalla norma nei tre periodi di imposta successivi a quello in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento.

Pertanto, nel caso in cui i periodi d'imposta coincidano con l'anno solare, l'ammissione alla Borsa in Italia o agli altri mercati regolamentati italiani in uno degli anni 1994 e 1995 comporta

l'applicazione dell'aliquota ridotta per ciascuno degli esercizi chiusi il 31 dicembre 1995, 1996 e 1997; nel caso in cui l'ammissione suddetta abbia luogo nel 1997, il beneficio dell'aliquota ridotta compete per il solo 1997.

Qualora i periodi d'imposta non siano coincidenti con l'anno solare, il beneficio in questione compete, ricorrendone le condizioni, per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto. Ad esempio, se una società ha il periodo d'imposta 1° luglio - 30 giugno, l'aliquota ridotta può essere fatta valere fino all'esercizio chiuso al 30 giugno 1997.

6. SOPPRESSIONE DI ADEMPIMENTI SUPERFLUI

6.1. TESTO NORMATIVO

"Art. 6

Soppressione di adempimenti superflui

1. Sono soppressi gli obblighi di:

a) tenuta del repertorio annuale della clientela;

b) compilazione degli elenchi dei clienti e dei fornitori collegati alla dichiarazione annuale IVA e allegazione alla stessa dei modelli IVA 101 e 102 di cui al decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 1984, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 237 del 31 dicembre 1984;

c) tenuta dei conti individuali dei sostituti di imposta;

d) tenuta del registro dei codici meccanografici.

d-bis) tenuta del registro di carico e scarico da parte di commercianti, riparatori rappresentanti ed agenti di vendita in genere di apparecchi e di materiali radioelettrici.

1-bis) L'emissione del foglietto bollato è facoltativa qualora all'obbligo per la relativa tassa per i contratti di trasferimento di titoli e valori di cui al regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3278, e successive modificazioni, si sia assolto in modo virtuale. Ai fini della liquidazione coattiva di cui all'articolo 44 della legge 20 marzo 1913, n. 272, come sostituito dall'articolo 12 del regio decreto-legge 30 giugno 1932, n. 815, convertito dalla legge 5 gennaio 1933, n. 118, il pagamento della tassa può essere documentato con un estratto del registro previsto per il pagamento in modo virtuale o con una copia autentica della ricevuta di versamento della tassa stessa, mentre la conclusione del contratto può risultare da altro documento in relazione alla esecuzione del contratto stesso o da corrispondenza scambiata con la controparte.

2. In applicazione delle disposizioni di cui al comma 1, sono abrogati l'articolo 2 della legge 12 novembre 1949, n. 996, l'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito , con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, l'articolo 3, commi 2, 3, 4 e 5, del decreto legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17, l'articolo 13, commi 7, 7 bis e 8 quater, del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, l'articolo 4, comma 4, secondo periodo, della legge 30 dicembre 1991, n.413, l'articolo 29 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e gli articoli 14, terzo comma, e 21, secondo e terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600."

6.2. ELIMINAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA DI ALCUNE SCRITTURE CONTABILI

Il comma 1 della disposizione sopra riportata sopprime l'obbligo di tenuta del repertorio annuale della clientela, della compilazione e presentazione degli elenchi dei clienti e dei fornitori nonchè degli elenchi di cui ai modelli IVA 101 e 102 relativi alle operazioni connesse alle esportazioni; detta disposizione sopprime altresì l'obbligo della tenuta dei conti individuali dei sostituti

d'imposta, del registro dei codici meccanografici e del registro di carico e scarico degli apparecchi e dei materiali radioelettrici.

L'obiettivo della norma è quello di semplificare gli adempimenti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, eliminando quelli che sostanzialmente non influiscono sulla efficacia probante della contabilità.

In particolare sono stati soppressi:

1) il repertorio annuale della clientela, istituito dall'articolo 3 del decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17, in considerazione del fatto che le prestazioni effettuate dagli esercenti arti e professioni sono già documentate e annotate sulle scritture previste dalle singole leggi d'imposta.
   In relazione alla soppressione di tale obbligo, con il comma 2 della norma in commento, sono state abrogate le seguenti norme:
   - art. 3, commi 2, 3, 4, 5 del decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17;
   - art. 13, commi 7, 7-bis e 8-quater del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154;
   - art. 4, comma 4, secondo periodo, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;

2) gli elenchi dei clienti e dei fornitori, istituiti dall'art. 29 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto le verifiche documentali utili ai fini dell'accertamento possono essere svolte direttamente sulla base delle scritture e dei documenti contabili obbligatoriamente conservati dal contribuente. D'altra parte, mentre in origine tutti i contribuenti erano tenuti ad inviare tali elenchi agli uffici IVA, successivamente, proprio in considerazione della limitata utilità degli stessi ai fini dei controlli, ne è stata prevista la presentazione soltanto da parte di alcune categorie di contribuenti individuate ogni anno con apposito decreto ministeriale. In virtù della soppressione di tali adempimenti, è stato abrogato l'art. 29 del citato D.P.R. n. 633 del 1972, facendo

venir meno, tra l'altro, l'obbligo previsto dal 5° comma di detto articolo, di indicare, in sede di dichiarazione annuale IVA, le operazioni ivi specificate non soggette all'imposta.

La lettera b) del comma in esame ha previsto, tra l'altro, nell'ottica della semplificazione, la soppressione dell'obbligo di allegazione alla dichiarazione annuale IVA dei modelli IVA 101 e IVA 102, approvati con D.M. 28 dicembre 1984.

Destinatari di tale obbligo, previsto dalle disposizioni contenute nell'art. 1, quarto comma, del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, erano, rispettivamente, i contribuenti che nell'anno di riferimento avevano effettuato cessioni di beni e prestazioni di servizi in presenza di dichiarazioni d'intento rilasciate dai propri clienti (Mod. IVA 101) ed i contribuenti che, trovandosi nelle condizioni previste dalla legge, si erano avvalsi, nell'anno di riferimento, della facoltà di acquistare beni e servizi, nonché di importare beni senza il pagamento dell'imposta con utilizzo del plafond (Mod. IVA 102).

La presentazione e, quindi, la compilazione di tali modelli è stata ritenuta superflua e non determinante ai fini dell'accertamento da parte degli organi di controllo, in quanto i dati in essi evidenziati possono essere già rilevati attraverso il riscontro dei documenti contabili emessi e ricevuti che il contribuente interessato è tenuto a registrare e conservare.

Deve inoltre ritenersi non applicabile la disposizione recata dall'art. 45, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relativa alla mancata o incompleta compilazione degli elenchi dei clienti e fornitori nonchè quelle di cui agli articoli 1, quarto comma, e 2, terzo comma, del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, concernenti rispettivamente l'obbligo di allegazione degli elenchi

di cui ai modelli IVA 101 e 102 e l'applicazione delle sanzioni nei casi di inosservanza di detti adempimenti;

3) i conti individuali dei sostituti d'imposta, istituiti dall'articolo 21 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Peraltro non risultano soppresse le scritture di cui all'art. 19, quarto comma, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973, nelle quali vanno indicati i compensi e le altre somme erogate a soggetti che prestano, nei confronti dell'esercente l'arte o la professione, attività lavorativa non di lavoro dipendente.

   Quest'ultima disposizione, stabilisce che le cennate scritture debbono essere tenute "con i criteri e le modalità di cui all'art. 21". Conseguentemente, per effetto della soppressione del citato articolo 21, a far data dal 12 giugno 1994 le scritture medesime possono essere tenute in forma libera.

   Per effetto della soppressione dei conti individuali dei sostituti d'imposta, sono stati inoltre abrogati i commi 2 e 3 dell'art. 21 del D.P.R. n. 600 del 1973;

4) il registro dei codici meccanografici, previsto dall'articolo 14, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, nel quale riportare il codice adottato e le corrispondenti note interpretative da parte dei soggetti che utilizzano contabilità in codice, in quanto divenuto, nel tempo, superfluo, essendo le procedure meccanografiche in commercio ormai di tipo alfa numerico ed "in chiaro"; con il medesimo comma 2 dell'art. 6 del D.L. n. 357 del 1994, è stato conseguentemente abrogato il predetto art. 14, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973;

5) il registro di carico e scarico degli apparecchi e dei materiali radioelettrici, introdotto con l'articolo 2 della legge 12 novembre 1949, n. 996, che prevedeva l'obbligo per i commercianti, riparatori, rappresentanti e agenti di vendita, di annotare le generalità degli acquirenti degli apparecchi radiotelevisivi.

A seguito della soppressione degli obblighi sopra evidenziati, devono ritenersi altresì non applicabili le sanzioni per la omessa o irregolare tenuta delle citate scritture contabili, previste dall'art. 51 del D.P.R. n. 600 del 1973, in materia di imposte sui redditi.

6.3. EMISSIONE FACOLTATIVA DEL FOGLIETTO BOLLATO

Il comma 1-bis dell'art. 6 è stato introdotto dalla legge di conversione del decreto in commento e pertanto ha effetto dall'11 agosto 1994. In base a tale disposizione l'emissione del foglietto bollato è facoltativa qualora il pagamento della relativa tassa per i contratti di titoli e valori avvenga in modo virtuale.

L'applicazione della nuova disposizione si fonda su presupposti sia soggettivi che oggettivi. Con riferimento ai primi, essa riguarda quei soggetti (banche, agenti di cambio, società finanziarie, società di intermediazione mobiliare) autorizzati al pagamento in modo virtuale della tassa di che trattasi mentre, relativamente ai presupposti oggettivi, essa postula che la tassa sia stata effettivamente pagata e, quindi, il relativo obbligo sia stato assolto in modo virtuale dall'operatore a ciò autorizzato.

E' appena il caso di rilevare che poiché la disposizione in esame prevede che la emissione del "foglietto bollato" è facoltativa, essa non pone alcun divieto alla emissione dello stesso qualora si ritenga di procedervi per altre ragioni (ad esempio perché così richiesto dalla controparte).

Com'è noto, ai sensi dell'art. 3 del regio-decreto 30 dicembre 1923, n. 3278 (che disciplina le tasse sui contratti di borsa) e successive modificazioni, la tassa in questione deve essere assolta mediante l'impiego di appositi foglietti bollati e filigranati venduti dall'Amministrazione finanziaria, eventualmente integrati dalle speciali marche a due sezioni ovvero con l'uso delle sole marche

applicate su foglietti stampati su carta non filigranata (art. 4 del menzionato regio-decreto).

In deroga alle surrichiamate disposizioni, con la legge 14 agosto 1960, n. 826, e successive integrazioni, è stato consentito ad alcuni soggetti (banche, agenti di cambio, società di intermediazione mobiliare) il pagamento della tassa in modo virtuale, mediante versamento diretto all'Ufficio del Registro.

I soggetti ammessi al versamento in modo virtuale devono annotare cronologicamente, nel registro di cui all'art. 2 del decreto interministeriale 7 dicembre 1960 (pubblicato nella G.U. n. 308 del 17 dicembre 1960), tutte le operazioni effettuate nel corso dell'anno, con l'indicazione, in separate colonne, dell'ammontare effettivo di ciascuna operazione, del corrispondente importo imponibile nonché della tassa dovuta, onde consentire gli opportuni controlli ed il riscontro tra le risultanze del registro e quelle della denunzia presentata all'Ufficio del Registro, agli effetti della liquidazione definitiva del tributo.

Tale modalità di pagamento, estesa a quasi tutte le operazioni soggette a tributo, ha reso di fatto superfluo, ai fini fiscali, la redazione del fissato bollato in quanto non più strumento per l'assolvimento del tributo.

Con la norma in esame permane l'obbligo dell'atto scritto limitatamente ai casi in cui il tributo viene corrisposto mediante impiego di valori bollati.

Resta inteso che coloro che intendono predisporre in proprio moduli per la redazione delle operazioni di cui trattasi, assolvendo il tributo mediante apposite marche, dovranno chiederne la preventiva autorizzazione a questa Amministrazione.

Per quanto riguarda la misura della tassa in parola, con la soppressione dell'obbligo di emissione del foglietto bollato è da ritenere che, ai fini della applicazione degli importi minimi e

massimi di tassa previsti dalla vigente tabella, si debba comunque fare riferimento al concetto di "unico contratto" così come definito dall'art. 5 del regio-decreto 30 dicembre 1923, n. 3278, essendo inteso che l'esistenza dei requisiti ivi previsti dovrà essere riscontrabile in base alle annotazioni riportate sul registro previsto per il pagamento in modo virtuale della tassa anche con riferimento ad altre scritture obbligatorie quali, ad esempio, il libro giornale o la Nota informativa di cui all'art. 12 del Regolamento approvato con Delibera CONSOB n. 5387 del 2 luglio 1991.

Va, inoltre, rilevato che in base all'art. 10, comma 2, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, per "contratti pronti contro termine" si intendono quelli che configurano una operazione "a pronti" ed una contrapposta operazione "a termine", posti in essere alla stessa data, nei confronti della medesima controparte, sugli stessi titoli (o divise estere) e valori e per pari importo nominale.

Date queste caratteristiche, l'assolvimento della tassa avviene mediante l'uso di due corrispondenti foglietti bollati da redigersi contestualmente ciascuno per un importo pari alla metà della tassa dovuta.

In considerazione delle nuove disposizioni che rendono facoltativa l'emissione del foglietto bollato, ferme restando le modalità di determinazione della tassa, il collegamento tra le due operazioni "a pronti" ed "a termine" dovrà ora risultare da apposita annotazione riportata nel registro previsto ai fini del pagamento in modo virtuale anche con riferimento ad altre scritture obbligatorie da cui risultino la natura e gli estremi della operazione.

Qualora in virtù delle disposizioni di che trattasi non sia stato emesso il foglietto bollato, non trovano applicazione le disposizioni che prevedono l'obbligo di indicare sul registro previsto per il pagamento in modo virtuale il numero di foglietto bollato.

7. SEMPLIFICAZIONI DI ADEMPIMENTI E DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SANZIONI

7.1. TESTO NORMATIVO

"Art. 7
Semplificazione di adempimenti
e riduzione di sanzioni per irregolarità formali

1.-2. (Soppressi dalla legge di conversione)

3. In caso di irregolarità nella compilazione dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, la pena pecuniaria non si applica se il trasgressore versa all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente una somma pari a un centesimo del massimo della suddetta pena entro sessanta giorni successivi alla data della consegna o della notifica del verbale di constatazione.

4. Nell'articolo 39, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono soppresse le parole da: «è ammesso» fino alla fine del comma.

4-bis. All'articolo 41 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, dopo il quarto comma è inserito il seguente:

"Tuttavia qualora la violazione degli obblighi previsti al quarto comma non comporti variazioni nelle risultanze delle liquidazioni periodiche o in sede di dichiarazione annuale, si applicano esclusivamente le sanzioni previste all'articolo 47, primo comma, n. 3), e non è dovuto pagamento d'imposta"

4-ter. A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio corrente allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati

contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

"Art. 7-bis

(Modificazioni al codice civile e ad altre disposizioni materia di scritture contabili)

1. L'articolo 2216 del codice civile è sostituito dal seguente:

«ART. 2216 - (Contenuto del libro giornale).- Il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa».

2. Il terzo comma dell'articolo 2217 del codice civile è sostituito dal seguente: «L'inventario deve essere sottoscritto dall'imprenditore entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette».

3. L'articolo 2218 del codice civile è sostituito dal seguente:

«Art. 2218 (Bollatura facoltativa). - L'imprenditore può far bollare nei modi indicati nell'articolo 2215 gli altri libri da lui tenuti».

4. All'articolo 2220 del codice civile è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«Le scritture e documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti».

5. L'ultimo comma dell'articolo 2421 del codice civile è sostituito dal seguente:

«I libri suddetti, prima che siano messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio a norma dell'articolo 2215».

6. Al primo comma dell'articolo 2435 del codice civile, dopo le parole: «ufficio del registro delle imprese» sono inserite le seguenti: «o spedita al medesimo ufficio a mezzo di lettera raccomandata».

7. All'articolo 85 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 20 agosto 1992, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 196 del 21 agosto 1992, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'indicazione degli atti soggetti a tassa, il numero 1 è sostituito dal seguente:

"1. Bollatura e numerazione di libri e registri (articolo 2215 del codice civile): per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine";

b) nella nota 1, le parole : "agli indicati articoli" sono sostituite dalle seguenti: "all'articolo 2215"; e le parole : "e vidimare" sono soppresse.

8. Al comma 6 dell'articolo 1 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel secondo periodo, le parole: "e non vidimate per almeno due anni consecutivi" sono soppresse;

b) nel terzo periodo, le parole da: "ovvero la vidimazione" fino alla fine del comma sono soppresse.

9. Le disposizioni di cui all'ultimo comma dell'articolo 2220 del codice civile, introdotto dal comma 4 del presente articolo, si applicano a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie. Con decreto del Ministro delle finanze sono determinate le modalità per la conservazione su supporti di immagini delle scritture e dei documenti di cui al presente comma.

Articolo 7-ter

(Disposizioni in materia di sanzioni)

1. Le violazioni degli obblighi soppressi ai sensi degli articoli 6 e 7-bis, commesse anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto, non producono effetti anche ai fini dell'applicazione delle sanzioni, comprese quelle penali, in deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929,

n. 4. Qualora le violazioni abbiano dato luogo ad accertamenti non divenuti definitivi, la disposizione del periodo precedente si applica a condizione che il contribuente effettui, con le modalità e nei termini stabiliti con decreto del Ministro delle finanze, il versamento di un decimo del minimo dovuto, maggiori imposte comprese, con un massimo di lire 10 milioni per ciascun periodo d'imposta cui le violazioni stesse si riferiscono. Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso di somme pagate a titolo di sanzioni o di interessi.

7.2. SOPPRESSIONE DELLE VIDIMAZIONI ANNUALI

In sede di conversione del decreto-legge n. 357 del 1994, i commi 1 e 2 dell'art. 7 sono stati soppressi.

In particolare il predetto comma 1 prevedeva che le vidimazioni di cui agli artt. 2216 e 2217 del codice civile non rilevavano ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi.

Questa disposizione è stata sostituita dall'art. 7-bis della legge di conversione n. 489 del 1994 che ha ridisciplinato la materia delle vidimazioni ai fini civilistici, facendo in tal modo venir meno la portata applicativa della precedente norma (art. 7, comma 1).

L'art. 7-bis ha, infatti, disposto, con i commi 1 e 2, la soppressione dell'obbligo di vidimazione annuale del libro giornale e del libro inventari, attraverso la modifica degli articoli 2216 e 2217 del codice civile.

A seguito delle modifiche apportate agli articoli 2216 e 2217 del codice civile in ordine alla soppressione dell'obbligo di vidimazione annuale del libro giornale e del libro degli inventari, con il comma 8 del ripetuto articolo 7-bis è stata soppressa la sanzione prevista per la mancata vidimazione annuale dal comma 6 dell'articolo 1 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516.

Con il successivo comma 6 è stato inoltre modificato il primo comma dell'articolo 2435 del codice civile prevedendo, in alternativa

all'obbligo di deposito, la possibilità di spedire copia del bilancio all'Ufficio del registro delle imprese a mezzo lettera raccomandata.

In virtù della modifica apportata con il comma 5 dello stesso articolo 7-bis all'articolo 2421 del codice civile, è stato altresì soppresso l'obbligo di vidimazione annuale dei seguenti libri:

- Libro dei Soci
- Libro delle Obbligazioni
- Libro delle Adunanze e delle Deliberazioni delle Assemblee
- Libro delle Adunanze e delle Deliberazioni del Consiglio di Amministrazione
- Libro delle Adunanze e delle Deliberazioni del Collegio Sindacale
- Libro delle Adunanze e delle Deliberazioni del Comitato Esecutivo se esistente
- Libro delle Adunanze e delle Deliberazioni degli Obbligazionisti

7.3 CONSERVAZIONE DI SCRITTURE E DOCUMENTI CONTABILI

Il comma 2 dell'art. 7 del decreto-legge in esame, soppresso dalla legge di conversione n. 489 del 1994, consentiva la conservazione, sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, delle scritture e dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie.

Detta modalità di conservazione era consentita a condizione che le scritture corrispondessero ai documenti e potessero in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti.

Con la cennata disposizione veniva fatto poi rinvio ad un decreto del Ministro delle Finanze per la definizione delle modalità di conservazione sui menzionati supporti.

La norma, sopra riportata, è stata sostituita dalla disciplina recata dal combinato disposto dei commi 4 e 9 dell'art. 7-bis della legge di conversione in rassegna, che prevede, ai fini civilistici, nuove modalità di conservazione di tutte le scritture e dei documenti prescindendo da specifiche richieste di autorizzazioni da parte dei contribuenti.

Per effetto, poi, della disposizione recata dal successivo comma 9, la nuova disciplina di conservazione di cui all'art. 2220 del codice civile, è stata estesa a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, vale a dire, in particolare, a quelle di cui agli artt. 14 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché ai documenti ed ai registri prescritti ai fini dell'IVA dalla vigente normativa.

E' stato infatti modificato, con il comma 4 del citato art. 7-bis, l'art. 2220 del codice civile, prevedendo che le scritture contabili, le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e spediti possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, alle condizioni ivi stabilite.

Detti sistemi di conservazione mediante supporti di immagini devono fornire garanzie di immodificabilità e inalterabilità nel tempo dei supporti stessi contenenti i dati delle registrazioni; dette registrazioni debbono corrispondere ai documenti contabili.

Inoltre, è previsto l'obbligo per i contribuenti che si avvalgono di tali sistemi di rendere leggibili, con mezzi idonei, le registrazioni contenute nei supporti medesimi per soddisfare le esigenze di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

A tal fine la norma fa rinvio ad un decreto del Ministro delle Finanze che definisca, nei dettagli, le modalità ed i termini cui è

subordinato l'utilizzo dei citati supporti, nonché le loro caratteristiche tecniche.

E' appena il caso di far presente che per i soggetti che utilizzano i predetti sistemi di conservazione sotto forma di registrazione su supporti di immagini, in virtù della modifica apportata all'articolo 2220 del codice civile sopra descritta, deve ritenersi priva di effetto la norma recata dal terzo comma dell'articolo 22 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Ai fini di un necessario coordinamento, il comma 4 dell'articolo 7 ha previsto poi la soppressione dell'ultimo periodo del terzo comma dell'articolo 39 del D.P.R. n. 633 del 1972 che consentiva su richiesta del contribuente, l'impiego di sistemi fotografici per la conservazione delle scritture e dei documenti contabili rilevanti ai fini dell'IVA.

7.4. MODALITÀ DI TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI CON SISTEMI MECCANOGRAFICI

Il comma 4-ter dell'articolo 7, inserito dalla legge di conversione del decreto-legge n. 357 del 1994, disciplina la tenuta dei registri contabili a mezzo di sistemi meccanografici. In base a detta disposizione tale modalità di tenuta dei registri contabili è considerata regolare qualora i dati risultino aggiornati sul supporto magnetico nonostante la mancata trascrizione degli stessi sul tabulato cartaceo.

Le condizioni stabilite dalla norma, ai fini della non applicabilità delle sanzioni, sono le seguenti:

a) deve trattarsi di scritture contabili relative all'anno d'imposta in corso alla data dell'eventuale accesso da parte degli organi di controllo. Per quanto riguarda i registri IVA, si ricorda che il periodo di imposta coincide con l'anno solare;

b) deve essere possibile trascrivere su supporti cartacei i dati memorizzati su supporti magnetici in qualsiasi momento ed in

ogni caso allorquando vengano richiesti in sede di controllo da parte degli organi competenti ed in loro presenza;

c) le scritture devono essere "aggiornate", nel senso che i dati risultino acquisiti dall'elaboratore entro il termine di 60 giorni dalla data di effettuazione delle operazioni, previsto dall'articolo 22, primo comma, del D.P.R., n. 600 del 1973 ai fini delle imposte sui redditi.
Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, come già chiarito con circolare n. 16 del 22 marzo 1990 della soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle II.II. sugli Affari, si precisa che, dovendosi effettuare, ai fini dell'IVA, le liquidazioni periodiche (mensili e trimestrali) con le modalità ed entro i termini stabiliti dagli articoli 27, 33 e 74, 4° comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'obbligo di memorizzare i dati delle operazioni soggette a registrazione deve essere adempiuto entro i termini previsti dalle cennate disposizioni, vale a dire entro il giorno 18 di ciascun mese per i contribuenti mensili titolari di conto fiscale (giorno 20 per i non titolari) nonché, per i contribuenti trimestrali, entro il giorno 3 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari (giorno 5 per i non titolari di conto fiscale), tenendo conto, ovviamente, del quarto trimestre solare per i soggetti di cui al citato articolo 74, 4° comma.

Si conferma altresì, ai fini dell'IVA, che per i contribuenti mensili che affidano a terzi la tenuta della contabilità , l'obbligo di memorizzare i dati soggetti a registrazione deve essere eseguito con gli stessi criteri sopra illustrati, ma riferiti al secondo mese precedente.

Resta comunque salvo il termine di 60 giorni, fissato dall'articolo 22 del D.P.R. n. 600 del 1973 e, in materia di IVA, dal D.M. 11 agosto 1975, per provvedere all'obbligo della stampa nei registri contabili dei dati soggetti a registrazione nell'ultimo periodo dell'anno.

7.5. VIOLAZIONI FORMALI IN MATERIA DI BOLLA D'ACCOMPAGNAMENTO

Oltre che ridurre gli adempimenti a carico del contribuente, il decreto-legge n. 357 del 1994 ha anche introdotto, per le irregolarità formali di compilazione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti, previsto in materia di IVA dal D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, un nuovo meccanismo di definizione in via breve sensibilmente più favorevole di quello già esistente, disciplinato dall'articolo 7, comma 6, dello stesso decreto.

Quest'ultima disposizione, com'è noto, permette al trasgressore di estinguere l'obbligazione relativa alla pena pecuniaria nascente dalla violazione versando al competente ufficio IVA una somma pari ad un sesto o ad un terzo del massimo, rispettivamente entro i quindici giorni ovvero dal sedicesimo al sessantesimo giorno successivi alla consegna o alla notifica del verbale di constatazione.

L'articolo 7, comma 3, del decreto-legge n. 357 del 1994, invece, nella sua versione originaria, consentiva agli interessati di definire l'infrazione versando una somma pari a un cinquantesimo del massimo edittale della pena pecuniaria entro l'unico termine di sessanta giorni, sempre decorrente dalla data della consegna o della notifica del verbale di constatazione. Peraltro, secondo quanto espressamente precisato dalla norma, la possibilità di usufruire di detta riduzione era subordinata alla condizione che:

a) il documento accompagnatorio, ancorché irregolarmente compilato, avesse consentito l'identificazione delle parti (mittente, destinatario e vettore);

b) la natura, la quantità e la qualità della merce indicata in cifre o in lettere nel documento irregolare fossero risultate, in sede di controllo, corrispondenti a quelle effettivamente trasportate.

In sede di conversione, la norma in esame è stata modificata e dispone adesso che "In caso di irregolarità nella compilazione dei

documenti di accompagnamento dei beni viaggianti di cui al decreto del Presidente della Rèpubblica 6 ottobre 1978, n. 627, la pena pecuniaria non si applica se il trasgressore versa all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente una somma pari a un centesimo del massimo della suddetta pena entro sessanta giorni successivi alla data della consegna o della notifica del verbale di constatazione".

Oltre che la diversa entità della riduzione (portata da un cinquantesimo a un centesimo del massimo della pena) nel nuovo testo si registra la soppressione di quella parte relativa alle due condizioni, già viste, cui era subordinata l'applicabilità del beneficio.

Pertanto sono definibili in via breve tutte le infrazioni commesse in relazione alle fattispecie di cui all'art. 7 del precitato D.P.R. 627 del 1978 che configurano infrazioni formali, rimanendo escluse unicamente quelle legate alla mancata emissione del documento ovvero ad omissioni o indicazioni su di esso di elementi tali da togliere ogni validità al documento emesso.

Sempre con riguardo all'ambito di applicazione della nuova norma agevolativa, sembra opportuno precisare che della stessa possono beneficiare anche i soggetti diversi dal mittente, ossia il vettore e il conducente.

In tutti i casi in cui opera la disposizione prevista dall'articolo 7, 3° comma, della legge n. 489 del 1994, i processi verbali di constatazione dovranno, ovviamente, contenere l'esplicita avvertenza della possibilità concessa ai trasgressori di definire in via breve la vertenza con la riduzione a un centesimo.

Ancora, sembra logico ritenere, pur nel silenzio del legislatore, che le definizioni agevolate di cui trattasi non debbano essere conteggiate agli effetti della comminazione delle sanzioni accessorie stabilite dall'articolo 8 del D.P.R. n. 627 del 1978.

Si fa presente, infine, che, in mancanza di disposizioni transitorie, la riduzione a un centesimo può essere applicata oltre che alle violazioni commesse dall'11 agosto 1994 (data da cui hanno effetto le modifiche apportate al decreto-legge dalla legge di conversione) anche a quelle commesse prima e già constatate, purchè a tale data non fossero ancora decorsi i previsti sessanta giorni dalla consegna o notifica del verbale per la definizione, così come per le definizioni intervenute dal 12 giugno 1994 (data di entrata in vigore del decreto-legge) al 10 agosto 1994 spettava la riduzione a un cinquantesimo anche per le violazioni precedenti al 12 giugno 1994.

7.6. VIOLAZIONI DEGLI OBBLIGHI DI AUTOFATTURAZIONE

Il comma 4-bis dell'art. 7 del decreto-legge n. 357 del 1994, introdotto in sede di conversione, aggiunge all'art. 41 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, un nuovo comma (da inserire dopo il quarto) con il quale viene profondamente modificato il trattamento sanzionatorio delle violazioni degli obblighi di autofatturazione, previsti dagli articoli 17, 3° comma (acquisti da non residenti) e 34, 3° comma (acquisti da agricoltori esonerati), dello stesso decreto.

E' noto che il testo originario dell'IVA non conteneva un'esplicita previsione punitiva relativa alla mancata emissione dell'autofattura da parte del cessionario o committente nazionale per gli acquisti effettuati da soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, che non abbiano nominato un rappresentante fiscale nel territorio nazionale.

Ciò stante, con risoluzione ministeriale n. 410618 del 2 agosto 1977, la soppressa Direzione Generale delle Tasse e II.II. sugli Affari ritenne che la violazione di cui trattasi, in quanto non contemplata espressamente, dovesse essere sanzionata con la penalità di carattere residuale di cui all'art. 47, n. 3), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Analogamente dispose la risoluzione ministeriale n. 410342 del 12 luglio 1979 della stessa Direzione Generale, con riguardo all'omessa autofatturazione da parte del cessionario o committente in relazione agli acquisti effettuati da produttori agricoli "esonerati" (quelli che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 10 milioni di lire, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti compresi nella prima parte della tabella A, allegata alla legge IVA).

A decorrere dal 2 marzo 1989, con l'art. 22, comma 2, del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, venne introdotto nel decreto IVA il vigente comma 4 dell'art. 41 in base al quale la mancata emissione dell'autofattura nei casi anzidetti (ovvero l'emissione del documento senza l'indicazione dell'imposta o con l'indicazione di un'imposta inferiore) è equiparata alla analoga infrazione commessa dal cedente o prestatore ed è, quindi, punita con la pena pecuniaria da due a quattro volte il tributo relativo all'operazione o quello indicato in meno.

Con la stessa norma venne espressamente sancita la debenza del tributo da parte del cessionario o committente inadempiente, in conformità peraltro a quanto già disposto, in via interpretativa, dai Capi dei soppressi Ispettorati Compartimentali delle Tasse nella riunione del 28 settembre - 1° ottobre 1988.

Dall'11 agosto 1994, come si è detto, per effetto del citato art. 7, comma 4-bis, del provvedimento legislativo in esame, è operante in materia una nuova disciplina in base alla quale si applica la pena pecuniaria di carattere residuale di cui all'art. 47, n. 3, del D.P.R. n.633 del 1972 e non è dovuto il pagamento dell'imposta, qualora le violazioni degli obblighi in questione non comportino variazioni in diminuzione nelle risultanze delle liquidazioni periodiche o in sede di dichiarazione annuale.

In sostanza, a partire dalla suddetta data, la possibilità per gli uffici di applicare la pena pecuniaria più gravosa da due a quattro

volte l'imposta e di recuperare quest'ultima è consentita in quei soli casi in cui il diritto alla detrazione, di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 subisca, per un motivo qualsiasi, una limitazione (ad esempio, per effetto del meccanismo del pro-rata), con conseguente ripercussione dell'omessa autofatturazione nel calcolo delle liquidazioni periodiche del tributo o in sede di dichiarazione annuale.

Naturalmente, nelle suddette ipotesi deve essere recuperato soltanto il minore tributo (o maggiore credito) liquidato per effetto della inadempienza commessa e lo stesso costituisce il parametro per la commisurazione della penalità da due a quattro volte.

E' opportuno precisare che le violazioni della specie commesse fino al 10 agosto 1994 non possono beneficiare del nuovo più favorevole regime sanzionatorio, ostandovi il principio di carattere generale di cui all'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4. La deroga al suddetto principio, invero, è stata limitata dall'art. 7-ter, introdotto nel decreto-legge n. 357 del 1994 dalla legge di conversione n. 489 del 1994, alle sole ipotesi di violazioni relative agli obblighi soppressi di cui agli articoli 6 e 7-bis del citato provvedimento legislativo.

7.7. TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA PER LA BOLLATURA E LA NUMERAZIONE DI LIBRI E REGISTRI

Il comma 7 dell'articolo 7-bis, inserito dalla legge di conversione, modifica l'articolo 85 della tariffa delle tasse sulle concessioni governative annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del Ministro delle Finanze 20 agosto 1992. La modifica riguarda l'assoggettamento a tassa della sola bollatura e numerazione dei libri e registri a norma dell'articolo 2215 del codice civile, e non più anche della vidimazione annuale, in quanto detta formalità, come già detto, è stata soppressa dal precedente comma 5 del citato articolo 7-bis.

La tassa, già dovuta nella misura di lire centomila indipendentemente dalla consistenza dei libri e registri, va ora corrisposta in relazione al numero delle pagine (lire centomila per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine). Conseguentemente, nella nota 1 dell'articolo 85 della tariffa sono soppressi i riferimenti alla vidimazione e all'articolo 2216 del codice civile; quest'ultima disposizione, infatti, a seguito delle modifiche subite per effetto del comma 1 del ripetuto articolo 7-bis, non fa più cenno alla vidimazione.

7.8. CONSEGUENZE DELLA SOPPRESSIONE DEGLI OBBLIGHI CONTABILI DI CUI AGLI ARTICOLI 6 E 7-BIS DEL DECRETO-LEGGE N. 357 DEL 1994

A seguito della eliminazione dei suelencati obblighi contabili, sia ai fini delle imposte sui redditi sia ai fini IVA, i competenti uffici, nell'eseguire i controlli e nel formalizzare gli atti di accertamento da emanare o da notificare, in conseguenza di verbali di constatazione già formalizzati dalla Guardia di Finanza o dai medesimi uffici o in conseguenza di altri dati comunque acquisiti dagli stessi uffici, non devono più dar rilievo alle suddette violazioni, anche se commesse anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto-legge in esame, cioè anteriormente al 12 giugno 1994.

Più precisamente vengono evidenziate le seguenti fattispecie.

1) L'accertamento induttivo, previsto ai fini delle imposte sui redditi dall'articolo 39, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, nonché ai fini dell'IVA, dall'articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972 che presuppone la inattendibilità delle scritture contabili, non potrà più essere fondato esclusivamente sulle violazioni degli obblighi contabili soppressi dal decreto-legge in commento nei confronti delle seguenti categorie di contribuenti:

a) soggetti titolari di reddito di impresa in regime di contabilità ordinaria.

- Nei confronti di tali soggetti non assume più rilevanza la mancata, tardiva o irregolare vidimazione annuale del libro giornale e del libro degli inventari;

b) soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo.

- Nei confronti di tali soggetti non assume più rilevanza l'omessa o irregolare tenuta del repertorio annuale della clientela.

2) In caso di accertamento analitico ai fini delle imposte sui redditi (articolo 39, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973), in conseguenza della soppressione dell'obbligo della tenuta dei conti individuali (articolo 21, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973), non è applicabile la disposizione dell'articolo 75, comma 6 del D.P.R. n. 917 del 1986 e pertanto non si procederà al recupero a tassazione del costo relativo.

3) Essendo soppresso l'obbligo riguardante la compilazione dei modelli IVA, 101 e 102, è venuto meno anche il divieto di acquistare senza pagamento dell'imposta per l'anno successivo, stabilito dall'articolo 2, comma 3, seconda parte, del decreto-legge n. 746 del 1983 per i casi di violazione del citato adempimento, e relativo alla facoltà di effettuare operazioni in regime di non imponibilità.

<u>Disciplina e definizione delle violazioni commesse anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 357 del 1994</u> (12 giugno 1994).

L'articolo 7-ter, introdotto dalla legge di conversione n. 489 del 1994, disciplina la definizione delle violazioni commesse anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 357 (12 giugno 1994), sempreché le stesse abbiano dato luogo ad accertamenti non divenuti definitivi anteriormente a tale data.

Al riguardo possono verificarsi le seguenti fattispecie.

1) Violazioni per le quali non è stato notificato avviso di accertamento alla data dell'11 giugno 1994.
Resta preclusa per gli uffici la possibilità di notificare dopo tale data gli avvisi di accertamento relativi a violazioni degli obblighi soppressi.
Gli uffici, inoltre, non daranno più seguito alle procedure di accertamento per le suddette violazioni risultanti da elementi istruttori già acquisiti (verbali della Guardia di Finanza; verbali degli uffici stessi; altri elementi istruttori comunque a loro disposizione).

2) Violazioni per le quali alla data dell'11 giugno 1994 è stato notificato un avviso di accertamento.
Occorre preliminarmente far presente che se l'accertamento si è reso definitivo il contribuente è obbligato al pagamento del carico tributario scaturente dall'accertamento stesso (imposte, sanzioni, interessi e soprattasse);qualora l'accertamento non si è invece reso definitivo (o perchè validamente impugnato o perchè sono ancora aperti i termini per la sua impugnazione) lo stesso può essere definito versando un decimo del minimo dovuto, maggiori imposte comprese, con un massimo di lire 10 milioni per ogni periodo d'imposta cui le violazioni stesse si riferiscono. Le modalità e i termini per il versamento verranno stabiliti con apposito decreto del Ministro delle Finanze.
Tale definizione si rende applicabile agli accertamenti fondati <u>esclusivamente</u> sulle violazioni degli obblighi contabili che il legislatore ha voluto escludere dalle fattispecie sanzionabili.

A tale riguardo occorre procedere alle seguenti distinzioni.

1) Avvisi di accertamento, sia ai fini IVA, sia ai fini delle imposte sui redditi, aventi ad oggetto solo la irrogazione di sanzioni (articolo 55, terzo comma, del D.P.R. n. 600 e 58, terzo comma, del D.P.R. n. 633).

Tale tipo di accertamento, sanzionatorio delle sole violazioni soppresse dal decreto-legge in commento (articoli 6 e 7-bis), rientra nella fattispecie di definizione di cui all'articolo 7-ter, secondo periodo.

2) Accertamenti induttivi, ex articolo 39, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 ai fini delle imposte sui redditi ed ex articolo 55, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, ai fini IVA.
Anche in tale caso, al fine di rendere applicabile la definizione di cui al citato articolo 7-ter, occorre verificare se l'accertamento induttivo è stato basato esclusivamente sulla inosservanza degli obblighi contabili soppressi ai sensi degli articoli 6 e 7-bis del decreto-legge in esame.

A titolo esemplificativo, si individuano le seguenti ipotesi:

a) accertamento fondato esclusivamente sulla mancata, tardiva od irregolare vidimazione annuale del libro giornale e/o del libro degli inventari nei confronti dei soggetti titolari di reddito d'impresa in regime di contabilità ordinaria;

b) accertamento fondato esclusivamente sulla omessa o irregolare tenuta del repertorio annuale della clientela per i soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo.

Tali accertamenti, poiché scaturiscono esclusivamente dalle violazioni soppresse dal decreto-legge in commento (artt. 6 e 7-bis), rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 7-ter.
Qualora, invece, gli accertamenti induttivi di cui al precedente punto 2) non siano stati fondati esclusivamente sulle violazioni degli obblighi soppressi dal decreto-legge n.357, non sarà possibile per il contribuente invocare la definizione di cui all'art. 7-ter e, pertanto, l'accertamento operato seguirà il suo normale corso.

3) Accertamenti analitici ex art. 39, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, ai fini delle imposte sui redditi.

Qualora l'accertamento, operato dall'ufficio ai sensi dell'art. 39, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 (accertamento analitico) sia stato basato esclusivamente sui recuperi a tassazione, in base a quanto dispone l'art. 75, comma 6, del D.P.R. n. 917 del 1986, per le violazioni contabili di cui all'art. 21, secondo e terzo comma, dello stesso D.P.R. n. 600 ("conti individuali intestati a ciascun percipiente"), poiché la tenuta dei predetti conti individuali è stata soppressa dall'art. 6 del decreto-legge in esame, il contribuente può optare per la definizione di cui all'art. 7-ter.
In tal caso, l'accertamento stesso, una volta intervenuta la definizione, dovrà ritenersi caducato.
Qualora l'accertamento analitico contenga fra i vari recuperi a tassazione anche un recupero ai sensi dell'art. 75, comma 6, del D.P.R. n. 917 del 1986 - nel caso in esame in violazione dell'abrogato art. 21, secondo e terzo comma del D.P.R. n. 600 del 1973 - la definizione di cui all'art. 7-ter opererà limitatamente alla quota parte della maggiore imposta accertata relativa al suddetto recupero.
Occorre, peraltro, precisare che nel caso in cui sia negli accertamenti induttivi in precedenza evidenziati - cioè quelli non fondati esclusivamente sulle violazioni degli obblighi soppressi dal decreto-legge in commento (artt. 6 e 7-bis) - sia negli accertamenti analitici ex art. 39, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, ai fini delle imposte sui redditi, siano comminate sanzioni autonome o specifiche (art. 51, secondo, terzo e quarto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973) per le violazioni degli obblighi soppressi, la definizione opera solo per gli importi relativi alle suddette sanzioni specifiche.
Va precisato, altresì, che solo per gli accertamenti analitici non fondati esclusivamente sul recupero del costo ex art. 75, comma 6, del D.P.R. n. 917 del 1986, derivante dalla constatazione della violazione contabile soppressa, di cui all'art 21, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, si rende applicabile il meccanismo di definizione in commento anche per le pene pecuniarie previste dagli artt. 46 e 48 del

D.P.R. n. 600 del 1973, sia pure limitatamente alla quota parte dell'importo della sanzione comminata, corrispondente alla maggiore imposta scaturente dal solo recupero del costo indeducibile.

4) Violazioni per le quali è stato comunque notificato un avviso di accertamento dopo l'11 giugno 1994.
Poiché gli uffici non devono più notificare tali accertamenti dopo l'11 giugno 1994, qualora gli stessi siano stati notificati o vengano notificati, gli uffici provvederanno al ritiro dell'atto e, conseguentemente, ad annullarne gli effetti anche su semplice esposto del contribuente.

Effetti penali della soppressione degli obblighi contabili di cui agli artt. 6. e 7-bis del D.L. n. 357.

L'art. 7-ter ha altresì stabilito che le violazioni degli obblighi soppressi commesse anteriormente all'entrata in vigore del decreto-legge n. 357 del 1994 (12 giugno 1994), non producono effetti anche ai fini dell'applicazione delle sanzioni penali, in deroga all'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (principio dell'ultrattività).
Pertanto gli uffici competenti non sono più tenuti all'obbligo di trasmissione delle denunzie penali all'Autorità Giudiziaria, per le violazioni relative agli obblighi contabili soppressi, ancorché commesse anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto-legge citato.

Modalità di definizione di cui all'art. 7-ter per gli accertamenti non divenuti definitivi

Il ripetuto art. 7-ter, secondo periodo, consente al contribuente di definire il carico tributario conseguente all'accertamento pendente sempreché venga versato un importo corrispondente ad "un decimo del minimo dovuto, maggiori imposte comprese, con un massimo di lire 10 milioni per ciascun periodo d'imposta cui le violazioni stesse si riferiscono".

In merito alle modalità di calcolo dell'importo da versare, previsto dall'art. 7-ter, si forniscono le seguenti precisazioni:

1) per minimo dovuto va inteso il minimo edittale previsto dalla norma sanzionatoria;

2) la base di calcolo su cui applicare la percentuale del 10 per cento è costituita dalla sommatoria del minimo dovuto per le sanzioni e della relativa maggiore imposta accertata;

3) l'importo massimo previsto di lire 10 milioni opera come limite per la definizione sia per le sanzioni sia per le maggiori imposte accertate, secondo il meccanismo di cui al precedente punto 2).

Più precisamente, va evidenziato che il meccanismo di definizione opera autonomamente per l'IVA e per le imposte sui redditi, nel senso che, ove ad esempio, se per uno stesso periodo di imposta anche una stessa violazione abbia dato luogo ad un accertamento di sanzioni e di maggiori imposte sui redditi, i contribuenti interessati dovranno definire autonomamente e separatamente le loro posizioni ancora pendenti, secondo le condizioni e i limiti di cui all'art. 7-ter in commento. Tali soggetti dovranno pertanto versare gli importi dovuti ai sensi di detto articolo, per ogni atto impositivo che abbia dato luogo all'accertamento di maggiori imposte, secondo le norme che disciplinano i singoli tributi, calcolando il decimo del minimo dovuto, ivi comprese le maggiori imposte, sugli importi risultanti dagli atti di accertamento emanati ai fini dell'IVA e ai fini delle imposte sui redditi.

Conseguentemente il limite massimo di lire 10 milioni vale per ciascun periodo di imposta, distintamente, per gli accertamenti riferentesi a ciascun settore impositivo (IVA e imposte sui redditi).

Per quanto riguarda, infine, l'ultimo periodo dell'art. 7-ter in commento, laddove si dispone che "Non si fa luogo, in ogni caso, al

rimborso di somme pagate a titolo di sanzioni o di interessi.", va precisato quanto segue.

I pagamenti effettuati dai contribuenti possono essere stati eseguiti, per gli accertamenti pendenti, in base alle iscrizioni a ruolo a titolo provvisorio, ex art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973, ed ex art. 60 del D.P.R. n. 633 del 1972, per le maggiori imposte ed interessi.

I pagamenti per le sanzioni possono essere stati effettuati solo secondo le modalità previste dall'art. 55, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, per le imposte sui redditi, e dall'art. 58, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, per l'IVA.

Di conseguenza, gli importi pagati che non possono, in ogni caso, essere rimborsati sono solo quelli eseguiti a titolo di sanzioni e interessi.

Per quanto riguarda, invece, le maggiori imposte pagate in base a iscrizioni provvisorie a ruolo, le stesse dovranno essere rimborsate trattenendo l'importo corrispondente al decimo della maggiore imposta accertata e definibile con le modalità di cui all'art. 7-ter in commento.

8. SOPPRESSIONE DELLA TASSA SULLE MACCHINE FRIGORIFERE E DEI DIRITTI DI VERIFICAZIONE DI PESI E MISURE

8.1. TESTO NORMATIVO

"Art. 8

Soppressione di tasse e diritti

1. *E' soppresso l'obbligo del pagamento:*

a) *della tassa di concessione governativa sull'autorizzazione alla detenzione di macchine frigorifere o di qualsiasi altro apparecchio atto alla produzione di freddo;*

b) *dei diritti di verificazione periodica dei pesi e delle misure;*

c) *dei diritti di verificazione prima dei pesi e delle misure e degli strumenti per pesare e per misurare, dei misuratori dei gas e dei manometri campioni;*

d) *dei diritti di verificazione prima, nei casi di rilegalizzazione di strumenti per pesare e misurare.*

2. *In applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 sono abrogati l'articolo 47 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, gli articoli 15 e 20 del testo unico delle leggi sui pesi e sulle misure nel Regno d'Italia del 20 luglio 1890, n. 6991, approvato con regio decreto 23 agosto 1890, n. 7088, la annessa tariffa, allegato B, e successive modificazioni e le tabelle annesse al decreto legislativo 2 aprile 1948, n. 796 e alla legge 17 luglio 1954, n. 600, e successive modificazioni."*

8.2. AMBITO APPLICATIVO

L'art. 8, comma 1, lettera a), sopprime l'obbligo del pagamento della tassa di concessione governativa sull'autorizzazione, rilasciata dall'ufficio del registro alle ditte industriali e commerciali ed agli esercenti di pubblici esercizi, a detenere macchine frigorifere o qualsiasi altro apparecchio atto alla produzione del freddo. E' parimenti soppressa la detta autorizzazione in quanto il comma 2 dell'art. 8 in commento abroga espressamente la disposizione che la prevedeva e precisamente l'art. 47 della tariffa annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del Ministro delle Finanze 20 agosto 1992.

E' stato, inoltre, soppresso l'obbligo di pagamento dei diritti di verificazione di pesi e misure (ad eccezione di quelli riguardanti il marchio dei materiali preziosi), introdotto dagli articoli 15 e 20 del Testo Unico delle leggi sui pesi e sulle misure, 20 luglio 1890, n. 6991.

9. ABROGAZIONE

9.1. TESTO NORMATIVO

"Art. 9

Abrogazione

1. *Sono abrogate le disposizioni legislative e regolamentari incompatibili con quelle del presente decreto.*

9.2. AMBITO APPLICATIVO

Al fine di evitare incertezze interpretative, in considerazione delle modifiche e delle soppressioni di numerose disposizioni richiamate nel decreto-legge, si è ritenuto opportuno introdurre una norma di "chiusura" volta a rendere inapplicabili tutte le previsioni legislative e regolamentari eventualmente incompatibili con quelle contenute nel provvedimento qui commentato.

Gli uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

Il direttore generale: ROXAS

94A7731

DOMENICO CORTESANI, *direttore*

FRANCESCO NOCITA, *redattore*
ALFONSO ANDRIANI, *vice redattore*

(6652481) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.

MODALITÀ PER LA VENDITA

La «Gazzetta Ufficiale» e tutte le altre pubblicazioni ufficiali sono in vendita al pubblico:

- **presso l'Agenzia dell'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato in ROMA, piazza G. Verdi, 10;**
- **presso le Concessionarie speciali di:**
  BARI, Libreria Laterza S.p.a., via Sparano, 134 - BOLOGNA, Libreria Ceruti, piazza dei Tribunali, 5/F - FIRENZE, Libreria Pirola (Etruria S.a.s.), via Cavour, 46/r - GENOVA, Libreria Baldaro, via XII Ottobre, 172/r - MILANO, Libreria concessionaria «Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato» S.r.l., Galleria Vittorio Emanuele, 3 - NAPOLI, Libreria Italiana, via Chiaia, 5 - PALERMO, Libreria Flaccovio SF, via Ruggero Settimo, 37 - ROMA, Libreria Il Tritone, via del Tritone, 61/A - TORINO, Cartiere Miliani Fabriano - S.p.a., via Cavour, 17;
- **presso le Librerie depositarie indicate nelle pagine precedenti.**

Le richieste per corrispondenza devono essere inviate all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Direzione Marketing e Commerciale - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 Roma, versando l'importo, maggiorato delle spese di spedizione, a mezzo del c/c postale n. 387001. Le inserzioni, come da norme riportate nella testata della parte seconda, si ricevono in Roma (Ufficio inserzioni - Piazza G. Verdi, 10). Le *suddette librerie concessionarie speciali possono accettare solamente gli avvisi consegnati a mano e accompagnati dal relativo importo.*

PREZZI E CONDIZIONI DI ABBONAMENTO - 1994

Gli abbonamenti annuali hanno decorrenza dal 1° gennaio al 31 dicembre 1994
i semestrali dal 1° gennaio al 30 giugno 1994 e dal 1° luglio al 31 dicembre 1994

ALLA PARTE PRIMA - LEGISLATIVA

Ogni tipo di abbonamento comprende gli indici mensili

Tipo A - Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari:

- annuale	L. 357.000
- semestrale	L. 195.500

Tipo B - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti dei giudizi davanti alla Corte costituzionale:

- annuale	L. 65.500
- semestrale	L. 46.000

Tipo C - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti delle Comunità europee:

- annuale	L. 200.000
- semestrale	L. 109.000

Tipo D - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata alle leggi ed ai regolamenti regionali:

- annuale	L. 65.000
- semestrale	L. 45.500

Tipo E - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata ai concorsi indetti dallo Stato e dalle altre pubbliche amministrazioni:

- annuale	L. 199.500
- semestrale	L. 108.500

Tipo F - Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari, ed ai fascicoli delle quattro serie speciali:

- annuale	L. 687.000
- semestrale	L. 379.000

Integrando il versamento relativo al tipo di abbonamento della Gazzetta Ufficiale, *parte prima, prescelto con la somma di* **L. 98.000,** *si avrà diritto a ricevere l'Indice repertorio annuale cronologico per materie 1994.*

Prezzo di vendita di un fascicolo della *serie generale*	L. 1.300
Prezzo di vendita di un fascicolo delle *serie speciali I, II e III*, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.300
Prezzo di vendita di un fascicolo della IV serie speciale «Concorsi ed esami»	L. 2.550
Prezzo di vendita di un fascicolo *indici mensili*, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.300
Supplementi ordinari per la vendita a fascicoli separati, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.400
Supplementi straordinari per la vendita a fascicoli separati, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.400

Supplemento straordinario «Bollettino delle estrazioni»

Abbonamento annuale	L. 124.000
Prezzo di vendita di un fascicolo ogni 16 pagine o frazione	L. 1.400

Supplemento straordinario «Conto riassuntivo del Tesoro»

Abbonamento annuale	L. 81.000
Prezzo di vendita di un fascicolo	L. 7.350

Gazzetta Ufficiale su MICROFICHES - 1994
(Serie generale - Supplementi ordinari - Serie speciali)

Abbonamento annuo mediante 52 spedizioni settimanali raccomandate	L. 1.300.000
Vendita singola: per ogni microfiches fino a 96 pagine cadauna	L. 1.500
per ogni 96 pagine successive	L. 1.500
Spese per imballaggio e spedizione raccomandata	L. 4.000

N.B. — Le microfiches sono disponibili dal 1° gennaio 1983. — Per l'estero i suddetti prezzi sono aumentati del 30%

ALLA PARTE SECONDA - INSERZIONI

Abbonamento annuale	L. 336.000
Abbonamento semestrale	L. 205.000
Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.450

I prezzi di vendita, in abbonamento ed a fascicoli separati, per l'estero, nonché quelli di vendita dei fascicoli delle annate arretrate, compresi i fascicoli dei supplementi ordinari e straordinari, sono raddoppiati.

L'importo degli abbonamenti deve essere versato sul c/c postale n. 387001 intestato all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato. L'invio dei fascicoli disguidati, che devono essere richiesti all'Amministrazione entro 30 giorni dalla data di pubblicazione, è subordinato alla trasmissione di una fascetta del relativo abbonamento.

Per informazioni o prenotazioni rivolgersi all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 ROMA
abbonamenti ☎ (06) 85082149/85082221 - vendita pubblicazioni ☎ (06) 85082150/85082276 - inserzioni ☎ (06) 85082145/85082189

L. 8.400